

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**

**FACULTAD DE DERECHO**

**Departamento de Derecho Financiero y Tributario**



**TESIS DOCTORAL**

# **LOFCA, reflexiones sobre el origen y futuro de la materia imponible**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR  
PRESENTADA POR

**Marco Sandulli Saldaña**

DIRECTOR:

**Antonio, dir Cayon Galiardo**

**Madrid, 2015**



UNIVERSIDAD COMPLUTENSE



5331175232

TE  
2.116

# **Lofca, reflexiones sobre el origen y futuro de la distribución de la materia imponible**



**Tesis dirigida por el Prof. Dr. D. Antonio Cayón  
Galiardo  
Redactada por D. Marco Sandulli Saldaña**

*La realización de esta tesis doctoral no hubiera sido posible sin el apoyo y la colaboración de diversas personas a las que quiero manifestar mi agradecimiento desde estas líneas.*

*Al Prof. Dr. D. Antonio Cayón Galiardo, ha sido un excelente guía en la realización de este trabajo, por el enorme esfuerzo y atención dedicados al mismo, ha sido un gran honor y un privilegio profesional y personal poder trabajar a su lado. Espero que esto tan sólo sea el comienzo de una buena amistad.*

*Al Prof. Dr. D. Alejandro Menéndez Moreno por la confianza que siempre ha depositado en mi y apoyarme a lo largo de toda la realización de esta Tesis.*

*Al Prof. Dr. D. Gabriel Casado Ollero por su estímulo a lo largo de los cursos de doctorado; la materia de esta tesis tiene su origen en sus orientaciones.*

*A toda mi familia, especialmente a mi hermano Francesco Domenico Sandulli Saldaña cuya orientación como hermano, profesor y Doctor a lo largo de mi etapa de doctorado ha sido guía esencial para la realización de esta tesis desde el primer día de las enseñanzas de doctorado, espero que estéis tan orgullosos de vuestro hijo y hermano como yo lo estoy de vosotros.*

*A mi novia Clara Ozamiz Rodriguez que en todo momento me ha apoyado en prolongado y notable esfuerzo que se oculta detrás de esta tesis y muchas veces soportado en mis reflexiones y preocupaciones.*

*A mis compañeros de trabajo en la Junta de Castilla y León y la Universidad de Valladolid Campus de Segovia, donde he encontrado apoyo, consejo y críticas siempre constructivas a lo largo de mi investigación.*

*A María Soledad García Rubio, personal de administración del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense a la que estoy eternamente agradecido por su paciencia en mi insistencia en la petición de libros y mi demora en su devolución por la lejanía de mi residencia.*

*Por último, a mis amigos por vuestro apoyo incondicional, muchísimas gracias por esto y mil cosas más.*

# INDICE

## CAPITULO I

1) Introducción .....	6
2) El Federalismo y el Estado de las Autonomías.....	15
3) Los rasgos de nuestra Constitución: la autonomía política de las Comunidades Autónomas.....	23
4) Autonomía financiera de las regiones concepto, límites y relación con la autonomía política	
4.1) Concepto, eficacia y reconocimiento de la autonomía financiera.....	22
4.2) La doble vertiente del concepto de autonomía financiera .....	39
4.3) Principios que limitan y garantizan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas .....	43
4.3.1) Principio de Coordinación.....	44
4.3.2) Principio de Solidaridad.....	49
4.3.3) Vínculo entre los principios de Coordinación y Solidaridad .....	60
4.3.4) Principio de Suficiencia .....	61
4.3.5) Especial relación entre los principios de Autonomía financiera y Suficiencia .....	63
4.3.6) Principio de Corresponsabilidad .....	67

## CAPITULO II

1) La materia imponible concepto doctrinal y jurisprudencial, su distinción con el hecho imponible.....	74
1.2) Principio de suficiencia y de corresponsabilidad, el porqué de la distribución de la materia imponible.....	80
2) Distribución de la materia imponible en la Constitución.....	89
3) Distribución de la materia imponible en la LOFCA.....	91
3.1) Límites de ocupación de la materia imponible para el Estado.....	104
3.2) límites de ocupación de la materia imponible para las autonomías las fricciones con el Estado y las Entidades Locales .....	107
3.3) el límite derivado del principio de no confiscatoriedad.....	120
4) Mecanismos de distribución de la materia imponible.....	125
4.1) Los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, una vía de hecho.....	134



4.2) La ocupación de la materia imponible por el Estado y las Comunidades Autónomas.....	141
4.3) La vía legislativa, los Estatutos de Autonomía.....	146
4.4) Otras posibilidades .....	162
5) Situaciones de disfrute simultáneo de la materia imponible.....	166
5.1) Los recargos, la problemática de su naturaleza.....	167
5.2) Los tributos cedidos, como posible instrumento de reparto de la materia tributaria, su evolución hacia un tributo compartido.....	174
5.3) La convivencia de los tributos estatales y tributos locales.....	186
5.4) La posibilidad de compartir con las Comunidades Autónomas determinadas materias imponibles en la Ley de Haciendas Locales.....	189

### CAPITULO III

1) Evolución histórica de la distribución de la materia imponible en el sistema de financiación autonómica.....	193
2) Sistemas de distribución de la materia imponible.....	204
3) Relación entre la asunción de competencias materiales y distribución de la materia imponible.....	210
4) Criterios económicos de distribución de la materia imponible.....	223
5) Estudios comparativos de distribución de la materia imponible en el Derecho comparado.....	240
5.1) Alemania.....	240
5.2) Estados Unidos.....	249
5.3) Canadá.....	258

### CAPITULO IV

1) Susceptibilidad de ocupación de materias imponibles por las Comunidades Autónomas.....	264
1.1) Los límites en la distribución de la materia imponible en virtud de la legislación de la unión Europea.....	266
1.2) Distribución en virtud de las funciones desempeñadas.....	278
2) Los principios de territorialidad y no interferencia económica como pautas de distribución de la materia imponible.....	298
3) Conexión entre las competencias materiales asumidas por las comunidades autónomas y las materias imponibles ocupadas, los tributos extrafiscales.....	303
4) La tributación medioambiental, ¿un instrumento válido de ocupación de la materia imponible?.....	309

## CAPITULO V

1) El gravamen de la materia imponible por las regiones, procedimiento de ocupación.....	325
2) Las fuentes impositivas a utilizar y evitar en la creación de tributos para no infringir los límites previstos en la LOFCA.....	342

## CAPITULO VI

1) Las opciones de distribución de la materia imponible dentro de límites de la LOFCA.....	363
2) La distribución de la materia imponible en el hipotético establecimiento de un sistema de participación .....	377
3) La posibilidad de establecer un sistema de superposición de impuestos, una ruptura de los límites de la LOFCA en pro de una apuesta por las experiencias del derecho comparado.....	394
3.1) Hechos Imponibles susceptibles de superposición.....	406
3.2) Compatibilidad del sistema de superposición de tributos con el principio de capacidad económica y no confiscatoriedad.....	448
3.3) El principio de igualdad ante la posibilidad de las diferencias de carga tributaria derivada de la superposición.....	457
3.4) La solidaridad y la coordinación en el sistema de superposición de tributos.....	465

# CAPITULO I

- 1) Introducción
- 2) El Federalismo y el Estado de las Autonomías
- 3) Los rasgos de nuestra Constitución: la autonomía política de las Comunidades Autónomas
- 4) Autonomía financiera de las regiones concepto, límites y relación con la autonomía política
  - 4.1) Concepto, eficacia y reconocimiento de la autonomía financiera
  - 4.2) La doble vertiente del concepto de autonomía financiera
  - 4.3) Principios que limitan y garantizan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas
    - 4.3.1) Principio de Coordinación
    - 4.3.2) Principio de Solidaridad
    - 4.3.3) Especial relación entre los principios de Coordinación y Solidaridad
    - 4.3.4) Principio de Suficiencia
    - 4.3.5) Especial relación entre el Principio de Suficiencia y el de Autonomía financiera
    - 4.3.6) Principio de Corresponsabilidad

## **1) *Introducción***

Este trabajo tiene como finalidad estudiar y revisar la distribución de la materia imponible que hasta ahora se ha hecho por el ordenamiento jurídico vigente entre los entes públicos territoriales que la Constitución prevé en su art.137 como fórmula de organización territorial del Estado.

Concretamente se va a estudiar, a partir del análisis del origen y funcionamiento de las actuales vías de reparto y gravamen de la riqueza existentes en nuestro ordenamiento jurídico, qué otras posibles fórmulas de aprovechamiento de la materia imponible pueden emplearse como alternativas a las vigentes para la financiación de las Comunidades Autónomas.

Considerando que la principal norma que regula las formas de empleo y distribución de la riqueza gravable entre el Estado, Comunidades Autónomas, es la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), se va a proyectar el estudio propuesto desde el análisis de su contenido y aplicación actual, considerando además el articulado de la Constitución del que constituye un desarrollo.

La búsqueda planteada sobre nuevas formas de aprovechamiento autonómico de la materia imponible, trata de resolver la situación de constricción presupuestaria que aquellas actualmente están soportando y que les impide gestionar con plena autonomía las competencias que han asumido. La restricción financiera que vienen padeciendo constituye un obstáculo para alcanzar los objetivos que, desde su autonomía política, puedan proponerse las regiones en la materialización de dichas competencias. Dicha situación supone una frustración no sólo para sus expectativas, sino también para los ciudadanos que las habitan que ven como la calidad de los servicios públicos que reciben en ejecución de dichas competencias no es la demandada.

Básicamente se va a considerar el efecto que tendría una nueva distribución de la materia imponible en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, objetivo este consagrado en la Constitución española en su art.156. Para ello se va a analizar la importancia que la autonomía financiera tiene para el logro de la autonomía política garantizada por la Constitución para las Comunidades Autónomas y qué papel juega en la materialización de dicha autonomía financiera la distribución de la materia imponible a través de su aprovechamiento.

La autonomía financiera tiene una vertiente de ingresos así como una de gasto. Siendo los tributos la principal fuente de financiación de los entes públicos, el aprovechamiento de la materia imponible por ellos es una cuestión esencial. Por ello, antes de considerar de qué forma podría utilizarse, se va a analizar, partiendo de un análisis del concepto de la materia imponible, el efecto distributivo que han tenido las actuales fórmulas de reparto de la misma inicialmente previstas en la Constitución y en la LOFCA, así como las resultantes de las últimas reformas de dicha ley orgánica.

La exacción de tributos puede coadyuvar no sólo a la financiación de la Administración, sino también al cumplimiento de las competencias no financieras asumidas por los distintos entes públicos territoriales. Como consecuencia de dicha afirmación a lo largo del trabajo se va a intentar demostrar, desde una perspectiva macroeconómica derivada del marco configurado por las funciones que debe desempeñar el sector público, qué concreta materia imponible debería gravarse principalmente por la Administración autonómica para sufragar los costes de los servicios públicos que tiene asumidos.

Explicadas dichas funciones que según los economistas debe asumir el sector público, se analizará y demostrará la idoneidad de las regiones para participar en cada una de ellas.

Antes de analizar las distintas opciones de distribución de la materia imponible para la financiación y el desarrollo de las competencias o funciones asumidas por las Comunidades Autónomas, es importante estudiar los límites insalvables que en el actual sistema de reparto de la riqueza gravable suponen la normativa tributaria armonizada por la Unión Europea, así como los límites supremos que para el poder tributario autonómico suponen el principio de territorialidad y el de no interferencia económica.

Tras la consideración de esos límites máximos que son del todo insalvables por las regiones, se va a comprobar cómo podrían las Comunidades autónomas aprovechar la materia imponible para cumplir las funciones que tuvieran encomendadas, considerando la actual distribución de la materia imponible para la Administración autonómica fruto de lo dispuesto en la LOFCA y de su actual interpretación y aplicación.

Se van a proponer distintas fórmulas para superar las barreras que actualmente dicha ley supone respecto del incremento de la autonomía financiera regional en su vertiente de ingresos. Dichas fórmulas partirán desde una posición conservadora dirigida a desarrollar el sistema de distribución actualmente vigente, examinando una postura intermedia consistente en desarrollar otro sistema que, si bien no es el actual, es perfectamente admisible por dejar la LOFCA un amplio margen para su desarrollo y finalmente se desembocará a una propuesta de distribución que supondría una ruptura con el actual sistema al plantear un sistema de superposición de tributos análogo al existente en otros países federales cuyo derecho también se analiza.

En este estudio se opta por considerar con carácter general la materia imponible, relacionándola con los principales impuestos que la gravan que, si bien son estudiados, no son objeto de un estudio exhaustivo, siendo considerados sólo en cuanto a los posibles efectos derivados de las fórmulas de distribución propuestas. Ello se debe a que esta Tesis opta por analizar la viabilidad de un nuevo reparto a favor de las regiones respecto de la materia imponible hasta ahora gravada por el Estado y los efectos positivos que para la autonomía regional conllevaría aquel, dejando a un lado los concretos efectos que causaría sobre la tributación la instauración posibles gravámenes

autonómicos sobre un hecho imponible concreto sujeto a tributación estatal. No obstante se toman en consideración ciertas figuras tributarias estatales como prueba empírica de las teorías de distribución de la materia imponible que se sostienen. Además un estudio pormenorizado de los efectos de las fórmulas propuestas en cada impuesto habría implicado un trabajo casi infinito por la pluralidad de cuestiones que podría plantear.

Tampoco se han analizado aspectos formales, es decir, se han obviado cuestiones relativas a la gestión, inspección y recaudación que podría generar la nueva distribución de la materia imponible. Ello se debe a que dicho aspecto forma parte del derecho tributario formal, de manera que constituye en sí otro campo distinto al derecho tributario sustantivo; rama esta última que interesándose del concepto de materia imponible sobre el que se proyecta este trabajo, es la perspectiva desde la que se afronta el estudio realizado. El aspecto formal relativo a su aplicación puede generar otro estudio inmenso, ya que las propuestas de distribución de la materia imponible que se contienen en este trabajo pueden suponer múltiples opciones de gestión por parte de las distintas administraciones tributarias.

El análisis de los sistemas de financiación de los territorios forales se hace de modo fraccionado y paralelo a las cuestiones que se proponen en este trabajo para dar apoyo a las mismas, pues sirven en ocasiones de demostración o prueba indiciaria de alguno de los sistemas de financiación que se defienden. Dicho modelo foral, si bien se puede parecer al sistema de financiación propuesto, por suponer en ocasiones una concurrencia de tributos estatales y forales sobre el mismo hecho imponible, no suponen un aprovechamiento simultáneo de ese mismo supuesto de hecho. En efecto según las normas del régimen foral en relación al Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de los No residentes en su modalidad de obtención de ingresos mediante establecimiento permanente, determinan que se aplique bien la normativa autónoma concertada o la estatal al superar los límites de de recaudación señalados. Por ello, aún no siendo exactamente el objetivo que se trata de plantear en este trabajo, constituye una notable fuente de inspiración.

Históricamente la financiación autonómica ha ido evolucionando a medida que el proceso de asunción de competencias por las regiones se ha ido completando.

En una primera etapa, que va desde la aprobación de los primeros Estatutos de Autonomía de Cataluña y País Vasco en 1979 y la celebración de las elecciones autonómicas y termina con la disolución de las Cortes Generales en 1982, existió una mayor preocupación respecto del traspaso de competencias que en la configuración de un modelo auténtico de financiación. En dicho periodo, no obstante, se sentaron las bases del actual sistema de financiación autonómico cuando, al configurarse los recursos financieros de esas dos autonomías, se establecieron respectivamente dos sistemas de financiación; de un lado, en Cataluña, un sistema donde, a pesar de la cesión de la recaudación de varios tributos estatales, la mayor parte de los ingresos provenían de dotaciones desde los presupuestos Generales del Estado; por otro lado se sentaron las bases de un sistema de financiación foral al establecerse un sistema específico para País Vasco, respetando los derechos históricos de las diputaciones provinciales de dicha región tal y como se preveía en la Constitución.

En un segundo momento denominado periodo transitorio, que se desarrolló desde 1983 hasta 1996, se consolidó y generalizó por medio de la LOFCA y de la Ley 30/1983 de cesión de Tributos del Estado, la fórmula de financiación inicialmente contemplada para Cataluña.

En dicho periodo el principio de suficiencia adquirió protagonismo, de manera que aunque las regiones no pudieran sostenerse exclusivamente con la recaudación de los tributos estatales cedidos( el Impuesto sobre el patrimonio IP, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ISD y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), la diferencia entre los gastos asumidos y los ingresos disponibles se cubría por medio de transferencias a cargo de los Presupuestos Generales del Estado. A pesar de esa importancia de los mecanismos de suficiencia, se empezó a introducir el principio de corresponsabilidad por medio de la Ley de Presupuestos para 1994 que respondió a la pretensión de las Comunidades Autónomas de aprovechar en mayor medida la riqueza gravada en su territorio por los tributos estatales, considerada la progresiva asunción de competencias por aquellas y por lo tanto el consiguiente incremento de sus gastos. Dicho incremento en la recaudación de los tributos cedidos perseguía obtener un incremento de la autonomía financiera necesaria para desempeñar con autonomía política las competencias adquiridas.

El tercer periodo en el desarrollo del sistema de financiación se inició por la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas donde, casi completado el techo competencial de las regiones, se considera necesario hacerles copartícipes del sostenimiento del gasto derivado de las competencias asumidas. Por ello se afianza con dicha ley la corresponsabilidad ya introducida con la Ley de Presupuestos de 1994. A partir de la consagración formal de dicho principio en la Ley 14/1996 se abandonó el anterior sistema de transferencia de recursos desde el Estado a las Comunidades Autónomas, tratando de comprometerlas para que contribuyeran a la obtención de recursos necesarios para financiar sus gastos a través de su propio sistema de ingresos.

El sistema de financiación autonómico, basado principalmente en la participación en los ingresos del Estado por medio de fuentes exógenas de financiación instauradas en observancia del principio de suficiencia, fue transformándose en un sistema antagonista de corresponsabilidad en el que las regiones debían procurar autofinanciarse sus gastos. Esa situación evidenció la referida situación de acaparamiento por el Estado de las principales manifestaciones de riqueza como la renta a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), columna vertebral del sistema de financiación estatal y el Impuesto sobre Sociedades (IS), así como sobre el consumo a través del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La corresponsabilidad se limitaba a las competencias gestoras que se atribuían a las Comunidades Autónomas, de manera que sólo si gestionaban eficientemente podían incrementar sus recursos.

Se llega a una cuarta etapa cuando la asunción de la sanidad pública supuso una situación de desequilibrio para las regiones, al traer la materialización de dicha competencia un incremento exponencial del gasto que aquellas con sus propios recursos apenas podían sostener. Dicha situación impulsó una nueva revisión del sistema de financiación, de manera que a través de la Ley 21/2001 de Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen Común. Dicha ley intentó desahogar el gasto generado por la asunción de las nuevas competencias asumidas, incrementando el número de tributos cedidos así como ampliando el porcentaje de la recaudación en alguno de los ya cedidos, todo en aras de incrementar la corresponsabilidad formalmente consagrada a partir de 1996.



Finalmente se ha llegado a una quinta etapa motivada por el incremento del gasto de las Comunidades Autónomas originado por la Ley 39/2006 de Dependencia. La previsión de gasto de las autonomías se ha visto notablemente incrementada debido al coste derivado de los servicios y prestaciones económicas que en virtud de aquella ley las regiones están comprometidas a ofrecer en aras de la promoción de la autonomía personal, la calidad de vida y la igualdad de oportunidades. La ausencia de recursos financieros suficientes para atender a los nuevos servicios sociales a prestar en virtud de la Ley 39/2006, unida a la estrechez económica que ya de por sí ocasiona la prestación de la asistencia sanitaria a la población, han empujado a una nueva revisión del sistema de financiación autonómica que ha dado lugar a un nuevo modelo previsto en la Ley 22/2009 por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía que básicamente sigue las líneas maestras de la anterior ley 21/2001 potenciando la corresponsabilidad que en esta ya se plasmaba.

La problemática se hace más notable cuando el Estado, por el principio de corresponsabilidad que inspira desde 1996 al sistema de financiación autonómica, pretende que las autonomías, a pesar de ese excesivo incremento del gasto, sean quienes soporten la mayor parte del mismo.

De los dos factores anteriores, consistentes en el incremento del gasto y en la corresponsabilidad en la financiación económica que actualmente influyen en la financiación regional, se ha producido un cambio de actitud de las autonomías que, de una situación en la que los ingresos propios no les preocupaban al saber que el Estado iba a suplir aquellos sin condicionamiento alguno, han empezado a interesarse respecto de su propia financiación al ser cada día más corresponsables, no siendo por ello la Hacienda central la única responsable del sostenimiento de sus gastos.

El cambio de postura de las regiones resulta evidente en las últimas reformas de sus Estatutos de Autonomía, donde las regiones ponen de manifiesto una voluntad más fuerte de incrementar el aprovechamiento que actualmente tienen de su propia riqueza por vía de la cesión de tributos estatales. En efecto, en las últimas reformas estatutarias tanto de Cataluña por la LO 6/2006 como de Aragón por la LO 5/2007 ó de Andalucía por LO 2/2007, han tratado de intensificar el aprovechamiento de su propia riqueza imponible mediante la enumeración en su articulado de qué tributos se ceden total o

parcialmente por el Estado, formulando una propia definición de tributo cedido e incluso, en algunos casos, como en el Estatuto de Cataluña, mediante la previsión de un futuro y considerable incremento en el porcentaje de participación en la recaudación de algunos de los impuestos estatales cedidos.

En el trabajo se va a partir de un análisis de las consecuencias que la naturaleza autonómica del Estado español implica en la distribución de la materia imponible. Siendo la autonomía política el fundamento del Estado configurado en la Constitución de 1978, se va a analizar qué es y en qué manera depende su existencia de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. De esa manera se comprobará qué rol tiene la autonomía de financiación para la materialización de la autonomía política, estudiando a qué límites debe sujetarse la primera y qué papel tienen en la configuración del sistema de financiación autonómica. Es la posibilidad de incrementar dicha autonomía financiera por vía de un nuevo reparto de la materia imponible el núcleo de este proyecto de Tesis.

Posteriormente, tras analizar el concepto de materia imponible, se va a tratar de explicar cómo se ha repartido aquella por nuestro ordenamiento jurídico, demostrando que dicho reparto fue fruto de la combinación entre la situación del sistema tributario estatal previo a la creación de las Comunidades Autónomas y las normas de distribución contenidas en la LOFCA.

Explicada la distribución de la materia imponible, se analizará qué límites encuentran el Estado y las Comunidades Autónomas a la hora de crear un tributo sobre cualquier materia imponible, considerando las reglas de distribución de aquella contenidas en la LOFCA derivadas de una serie de limitaciones que para su aprovechamiento se imponen a las autonomías. Para ello se valorará el efecto distributivo que de la materia imponible tienen los medios de financiación de carácter tributario de las regiones que se regulan en dicha ley como son el tributo propio, el tributo cedido y el recargo autonómico sobre el tributo estatal. Entendido el funcionamiento de dichos mecanismos tributarios de financiación, se considerará la posibilidad de que los límites de la LOFCA para su empleo puedan ser reformados determinando a quien debería corresponder la iniciativa de dicha reforma.

Una vez estudiados los mecanismos de distribución y consiguiente disfrute de la materia imponible, se analizará cómo la distribución de la riqueza gravable ha tenido una evolución paralela al devenir de las Comunidades Autónomas y su asunción de competencias. Dicha idea, consistente en la distribución de la riqueza de acuerdo con las funciones y competencias asumidas, constituye el núcleo esencial del federalismo fiscal que se estudia y que plantea como posibles sistemas alternativos de distribución de la materia imponible el de participación así como el de superposición. Siguiendo en paralelo las funciones que según el federalismo fiscal deben corresponder al sector público, se va a valorar qué materias imponibles pueden ser más idóneas para coadyuvar al cumplimiento de las funciones que deben corresponder al sector público.

Una vez analizado el sistema de distribución de la materia imponible vigente así como la conveniencia de que el gravamen de cierta riqueza se vincule al ejercicio de determinadas funciones que corresponden al sector público, se va a analizar en qué medida pueden las regiones participar del aprovechamiento de la materia imponible al ejercitar su competencia normativa tributaria, considerando sus límites. Para ello se va a atender a los límites que impone la normativa armonizada de la Unión Europea. También se va a analizar en qué medida las regiones pueden establecer sus propios tributos sin causar los efectos proscritos por la Constitución de establecer el gravamen fuera de su territorio, así como sin alterar el normal funcionamiento del mercado interior estatal.

Determinados los límites dentro de los cuales puede ejercitarse por las autonomías su potestad tributaria, se analizará cómo las Comunidades Autónomas pueden desempeñar las funciones que están encomendadas al sector público estatal y por lo tanto qué materia imponible sería conveniente que fuera aprovechada por ellas para coadyuvar en su cumplimiento.

A propósito del análisis de la conveniencia de que cierta materia imponible sea reservada a las autonomías para favorecer el cumplimiento de sus competencias, se pasarán a analizar los tributos extrafiscales considerando su naturaleza y razón de existir, con especial énfasis en los tributos medioambientales que hasta ahora han sido la principal válvula de escape de la competencia normativa tributarias regional respecto de los límites que sobre aquella establece la LOFCA.

No obstante, al considerar la tributación medioambiental un campo muy limitado para la necesaria expansión de los tributos regionales propios, se estudia la posibilidad de superar los límites que la LOFCA impone, para que las autonomías puedan crear sus tributos sin necesidad de que estos sean extrafiscales, bien por derogación de ciertos tributos estatales o bien por derogación de los límites que expresamente establece para el poder normativo tributario autonómico. Para el caso de que se entendieran insuperables los límites de la LOFCA, se analizarán qué materias, considerando la interpretación que del art.6 de la LOFCA hace el TC, pueden ser empleadas por el legislador autonómico para crear sus propios tributos.

Finalmente se estudiará la posibilidad de que, rompiendo con actual sistema de financiación regional de corte cercano a un sistema de participación, pueda establecerse en España un sistema de superposición de tributos análogo al existente en países como Canadá y Estados Unidos ya analizados previamente. Para ello se reflexionará sobre la posibilidad de que las Comunidades Autónomas compartan los hechos imposables de los tributos estatales de mayor recaudación. Igualmente se comprobará en qué medida la adopción de dicho sistema podría afectar individualmente al obligado tributario en cuanto al derecho a la igualdad y a principio de capacidad económica ó colectivamente a las regiones por las modificaciones que sobre los mecanismos de suficiencia y solidaridad podría conllevar.

## **2) Federalismo y el Estado de las Autonomías**

Como hemos indicado, a través de este trabajo se va a proponer la instauración de un sistema de financiación regional muy similar al existente en algunos Estados federales. Por ese motivo es obligado analizar y comparar la naturaleza de los Estados federales y el Estado de las autonomías que se proyecta en nuestra Constitución, a efectos de determinar si tienen distinta naturaleza y de existir diferencias, averiguar si estas pueden ser un obstáculo para trasladar el sistema de financiación de los Estados federales a los autonómicos.

El Estado autonómico previsto en la Constitución no constituye un Estado federal en sentido estricto, sino que participa de una naturaleza distinta que permite considerarlo como una categoría propia y diferenciada del primero.

Entrando a analizar la naturaleza del Estado federal, debe apreciarse que ha sido la primera expresión histórica del Estado compuesto, que tuvo como primera manifestación la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787 a la que siguieron la mexicana de 1824 y la suiza de 1848. La etimología de la palabra federalismo permite apreciar que aquel término proviene del vocablo latín “*foedus*” que significa pacto. Así puede afirmarse que **el Estado federal surge del pacto convenido entre varios Estados independientes.** La integración entre los estados independientes derivada de dicho pacto no implica su extinción, sino que supone la pérdida de su independencia y su personalidad internacional que pasa a pertenecer a la Federación <sup>1</sup>. Algunos autores simplifican el concepto afirmando que el Estado federal es aquella forma de Estado en la que sus miembros son entes públicos territoriales que a su vez son Estado <sup>2</sup>.

De lo expuesto se aprecia que la Federación constituye un Estado en sentido estricto, de manera que no implica un mero anejo de Estados como sucede en la Confederación. En la Confederación existe una liga de Estados soberanos de manera que se autovinculan a través de su común pertenencia al Congreso pero de competencia muy reducida carente de judicatura, administración, gobierno y hacienda centralizados. Una característica del Estado Federal es que constituye una respuesta a los principios de unidad y diversidad. Así dicha clase de Estado permite una integración superior entre dos o más países, obteniendo por aquella determinadas ventajas que por sí solos los Estados integrados no podrían alcanzar, pero además supone una salvaguarda de la pluralidad de poderes territoriales de cada Estado federado, dando respuesta a las peculiaridades de cada territorio.

El Estado Federal conlleva la existencia de un orden jurídico propio, distinto del de los Estados federados, que se genera y aprueba dentro de la organización federal. Dicho orden jurídico de carácter federal integra a los órdenes jurídicos de los Estados integrados al que se subordinan. En la Constitución federal se van a distribuir las competencias entre la Federación y los Estados federados, de manera que los Estados miembros deben ser respetuosos con dicha distribución competencial y con las normas

---

<sup>1</sup> SANTAOLALLA LÓPEZ F. “Derecho Constitucional” Ed. Dikynson P. 108

<sup>2</sup> MARTÍNEZ SOSPEDRA M. Manual de Derecho constitucional Parte General Ed. Tirant Lo Blanch P. 55

federales que se dicten por la referida atribución constitucional de competencias a favor de la Federación. La Constitución federal se alza como ley suprema de todo el ordenamiento jurídico federal y del de los respectivos Estados federados los cuales deben respetar.

Así, **la distribución de competencias es el núcleo central de la ordenación jurídica de todo Estado políticamente compuesto**. Viene a ser el núcleo o contenido mínimo de toda Constitución federal. No hay Estado compuesto que pueda funcionar sin que esté previsto el reparto competencial entre el Estado o Federación y las unidades territoriales menores que lo integran <sup>3</sup>.

Algunos autores como Tocqueville o Weiltz, para explicar la naturaleza de los Estados federados, resaltan que la autonomía es predicable tanto del Estado federal como de los Estados Federados. Sin embargo la indivisibilidad y exclusividad del concepto de soberanía impide extenderla a la Federación y a los Estados o entes federados como predicen dichos autores. Otros autores como Calhoun y Sydel consideran que los únicos Estados serían los Estados federados y que la Federación no constituiría un Estado, al mismo tiempo otros como Heller y Zorn consideraron que sólo el Estado Federal era el verdadero Estado. Finalmente existe una tercera postura que, defendida por autores como Jellinek o Laband, entiende que son Estados tanto la Federación como los entes federados, aunque la soberanía sólo es predicable de la primera. Para algunos autores debería huirse del concepto de soberanía que es un tanto confuso debiendo concluirse que en un Estado Federal existen dos órdenes jurídicos estatales que son : 1º) el de la Federación superior e integrador 2º) el de las unidades federadas inferior pero no por eso menos autónomo <sup>4</sup>.

La segunda variante de Estado compuesto es el Estado Autonómico o regional, categoría a la que pertenece el Estado español que ha sido además su creador. El Estado autonómico se empezó a configurar en la Constitución de la Segunda República, siendo asumido su concepto por la Constitución Italiana de 1947 y por el Reino Unido cuando devolvió a Gales y Escocia determinados poderes por leyes de 1998.

---

<sup>3</sup> PÉREZ ROYO J. Curso de Derecho Constitucional Ed. Marcial Pons 2007 P. 864

<sup>4</sup> PÉREZ ROYO J. Curso de Derecho Constitucional Ed. Marcial Pons 2007 P. 863

Al respecto puede afirmarse que esta clase de Estado surge en los Estados centralizados que por motivos varios desean introducir un grado considerable de autonomía territorial. De esta manera surgen unidades nuevas denominadas autonomías o regiones, intermedias entre el Estado y las entidades locales. El origen del Estado autonómico en un Estado centralizado implica que el grado de autonomía que obtienen los nuevos entes políticos territoriales sea inferior al de los Estados federados.

En esta clase de estructura sólo puede hablarse de un Estado único que es el Estado originariamente centralizado, apareciendo junto a él determinadas organizaciones político territoriales, que, si bien están dotados de autonomía, no aparecen provistos de la consideración de verdaderos Estados.

Mientras que los Estados Federados pueden tener su propia Constitución, sin perjuicio de la subordinación de estas a la Constitución federal, las autonomías o regiones están dotadas de Estatuto. Aunque hace las veces de Constitución, no se puede considerar como tal en sentido estricto al derivar o proceder de una decisión del Estado central. Mientras, las Constituciones de los Estados federados tienen su origen en la voluntad de cada propio Estado federado y no en la Federación.

En los Estados autonómicos, la autonomía reconocida a las regiones implica no sólo el reconocimiento de competencias administrativas, sino también normativas. Esto conlleva el mismo problema de delimitación de competencias que en el Estado Federal. En este sentido el Tribunal Constitucional ha afirmado en varias sentencias que las Comunidades Autónomas “son entes dotados de autonomía cualitativamente superior a la Administrativa que corresponde a los entes locales”<sup>5</sup>.

De lo expuesto SANTAOLALLA LOPEZ<sup>6</sup> concluye que las características comunes de los Estado federados y autonómicos son:

1º) Que ambos Estados son compuestos, configurados en torno al principio de descentralización política compartiendo la finalidad de dotar a ciertas partes del territorio de autonomía política a ciertas partes del territorio para facilitar el ejercicio del poder.

2º) Ambos Estados incluyen una dualidad de potestades legislativas central y territorial del que derivan dos ordenamientos uno general y otro particular de cada ente que debe respetar al primero.

3º) Está compartida la función ejecutiva.

---

<sup>5</sup> SSTC 4/1981 y 25/1981

<sup>6</sup> SANTAOLALLA LÓPEZ F. “Derecho Constitucional” Ed. Dikynson P. 108

4º) El reparto de competencias legislativas y ejecutivas obliga a establecer procedimientos que permitan dirimir los conflictos cuando los órganos territoriales y centrales se disputen una determinada competencia.

En cuanto a diferencias el mismo autor destaca:

1º) El genuino Estado federal suele aparecer mediante la integración de Estados hasta ese momento independientes, mientras que el autonómico surge en Estados centralizados que deciden descentralizarse políticamente<sup>7</sup>.

2º) Los elementos territoriales constitutivos del Estado federal se dotan de su propia Constitución sin más límite que respetar la Constitución Federal. Mientras las regiones o autonomías reciben su Constitución de los poderes centrales.

3º) Como consecuencia de lo anterior, los poderes centrales del Estado Autonómico tienden a retener un mayor número de competencias que el que es propio de los poderes de la Federación.

4º) La reforma de la Constitución del Estado Federal implica la participación directa o indirecta de los Estados Federados, como en Estados Unidos , Alemania y Suiza. Mientras en la reforma constitucional del Estado autonómico sólo intervienen las instituciones centrales como en Italia.

El reparto de competencias es el núcleo esencial para la existencia en los Estados Federales así como de los Estados autonómicos. MARTIN SOSPEDRA <sup>8</sup> aprecia ciertos criterios uniformes de reparto en distintos países en aras de exigencias de unidad y coherencia que impone el Estado Federal. Así comprueba que suelen ser de **competencia federal**:

1º) las relaciones exteriores, con inclusión del poder de paz y guerra y el de realización de tratados

2º) la Defensa y Fuerzas Armadas

3º) **la Hacienda Central** , aunque se aprecia que si se opta por un sistema de cupos derivados de impuestos regionales auxiliados por impuestos centrales en materias concretas, la importancia política será reducida. Mientras que si se opta por un sistema dualista en el que la federación recauda sus propios impuestos y los Estados los suyos

---

<sup>7</sup> art.137 CE revela ese nacimiento de las autonomías desde el Estado unitario cuando afirma que “ se organizará territorialmente en municipios , provincias y Comunidades Autónomas que se constituyan”

<sup>8</sup> MARTÍNEZ SOSPEDRA M. Manual de Derecho constitucional Parte General Ed. Tirant Lo Blanch P. 68



propios, la situación cambia, ya que los impuestos susceptibles de mayores rendimientos son precisamente aquellos cuyo hecho imponible no es delimitable territorialmente con facilidad ( ej: impuesto sobre la renta ). Ello en la práctica tiende a producir una situación de insuficiencia financiera de los Estados y dar lugar a la necesidad de recurrir a las subvenciones federales.

4º) Justicia federal, que se extiende a la aplicación de las leyes federales y a los litigios entre los Estados o ciudadanos de más de dos o más Estados. Implica la creación de una red de tribunales federales.

5º) Moneda y crédito, que comporta la preeminencia de las autoridades federales en materia de política económica, al comportar el control federal de los recursos básicos y de mecanismos esenciales de regulación económica que van desde el signo monetario y tipo de cambio a la determinación del líquido en manos del público y tipos de interés.

5º) Normas esenciales de las relaciones laborales, de las obligaciones y de la responsabilidad civil. En general la competencia mínima necesaria para mantener el territorio federal como un mercado único.

A pesar de las diferencias expuestas entre el Estado federal y el autonómico, algunos autores recuerdan que para la Economía Pública, el estudio de los sistemas federales da lugar a lo que se conoce como “federalismo fiscal”. Dicha disciplina considera federal a cualquier sistema político que suponga una distribución vertical para tomar decisiones económicas públicas<sup>9</sup>.

De lo expuesto se puede apreciar que **el Estado autonómico no implica un Estado federal**. En nuestra doctrina se considera en efecto que el Estado de la Autonomías de la Constitución constituye una especie intermedia entre el Estado unitario y el Estado federal<sup>10</sup>. Así se aprecia que el Estado federal se desechó de un modo expreso a partir del contenido del art.145.1 CE que prohíbe la federación de Comunidades Autónomas. Además, la estructura del Estado español no podía ser Federal debido a que, al admitirse en el art.2 CE la existencia de nacionalidades, no se está reconociendo soberanía a las mismas. Aún así consideran algunos autores que el federalismo es el modelo al que va a desembocar<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> GIMENEZ MONTERO A. Federalismo Fiscal, teoría y práctica Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 21

<sup>10</sup> ALONSO DE ANTONIO A.L Y ALONSO DE ANTONIO J.A Derecho Constitucional Español Ed. Universitas 1996 P.520

<sup>11</sup> GARCIA DE ENTERRIA E. La revisión del sistema de autonomías territoriales: Reforma del Estatutos, Leyes de transferencia y delegación, federalismo Ed.Civitas 1988 P.31 SOLE TURA J. La

La referida naturaleza autonómica del Estado español, basada en una distribución de competencias similar a la que fundamenta al Estado federal, ha tenido un cierto reflejo en la regulación de la financiación de los entes públicos a través de los cuales se organiza territorialmente aquel.

En este sentido, al reconocerse en el art.133.1 CE la potestad originaria para establecer tributos al Estado, se está reflejando cómo las Comunidades Autónomas han nacido de un único Estado centralizado que ha decidido descentralizarse. Así **las regiones tienen también potestad para crear y establecer tributos pero sólo porque el Estado les ha habilitado previamente para ello**. Dicha situación no surgiría en un Estado federal donde cada Estado federado tiene una existencia propia que no ha dependido ni depende del Estado federal, ya que aquel existía antes que este último.

En realidad la potestad para establecer tributos del Estado federal nace de una habilitación previa de los Estados federados que tenían originariamente una potestad normativa tributaria originaria que, al federarse, se autolimitan a favor de la Federación. **Así mientras que los límites del poder normativo tributario autonómico derivan de la decisión del Estado central, que es quien tenía dicho poder originariamente en exclusiva, en los Estados federales los límites de la potestad para establecer tributos de los Estados federados deriva de una decisión originariamente propia de aquellos, al renunciar a una parte de su soberanía para garantizar la existencia de la Federación permitiéndola financiarse a través de tributos propios.**

Por lo expuesto, aunque tanto en los Estados autonómicos como en los federales el poder tributario de los entes subestatales está limitado a favor del Estado central, la diferencia deriva del origen de dicha limitación. Mientras en los Estados federados aquella deriva de una renuncia propia de parte de la soberanía de aquellos, en los Estados autonómicos el límite deriva de una decisión impuesta por el Estado central.

Otro reflejo de la naturaleza autonómica del Estado español en la financiación regional es el aparente protagonismo que la Constitución parece dar a las fuentes de financiación

---

constitucionalización de las autonomías en *Constitución, Economía y Regiones* Ed. Ibérica de Ediciones 1978 P. 319.

exógenas de las Comunidades Autónomas, cuando en el art.157.1 CE se enumeran en primer lugar como recurso financiero autonómico los impuestos cedidos, los recargos sobre los impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

A través de dicha prelación parece reflejarse cómo se prevé por el constituyente un uso moderado de los tributos propios, debido al carácter derivado y por lo tanto supeditado de la potestad normativa tributaria de las regiones. Esa moderación en el uso de los tributos propios por las regiones puede tener una doble lectura. Por un lado podría ser dicha prelación una lógica consecuencia de la propia dinámica del proceso autonómico, de manera que, al iniciar las autonomías su existencia, era lógico que no tuvieran tiempo para crear tributos propios desde su aparición, por lo que era inevitable que inicialmente se financiaran los nuevos entes públicos por medio del sistema de financiación del Estado que se encontraba en ese momento ampliamente desarrollado. Desde otra perspectiva podría haber considerado el constituyente que, teniendo la potestad originaria para establecer tributos el Estado, éste cediera sólo una parte moderada de la misma a las regiones para garantizar la suficiencia de recursos a efectos de sostener los gastos derivados de la ejecución de las competencias estatales, sobre todo cuando no se sabía si las Comunidades Autónomas se iban a constituir y si una vez constituidas, fueran a asumir la totalidad de competencias que la Constitución les permitía adoptar por vía de sus Estatutos de Autonomía.

Dicha situación no se habría planteado en un Estado federal, donde los Estados federados habrían tenido ya configurado su propio sistema tributario para ejecutar la plenitud de competencias que inicialmente tuvieran antes de adoptar la decisión de incorporarse a la Federación y renunciar a parte de sus competencias y por ello a parte de su potestad tributaria en aras de crear un sistema tributario propio para la Federación. Al ser los tributos la principal fuente de financiación de los entes públicos, la decisión de federarse no supondría para los entes federados un cambio radical en su sistema de financiación, sino más bien una moderación en el uso de los tributos propios como fuente de financiación, a efectos de dejar un margen al Estado federal creado.

Como conclusión final se puede afirmar que la principal diferencia entre los Estados federales y autonómicos es el origen de las competencias ejercidas por los entes subcentrales. Por ello, en materia financiera la única diferencia entre los Estados

federales y autonómicos será igualmente el origen de las competencias normativas tributarias de los entes subcentrales.

En cuanto al resto de sus características, ambos tipos de Estado van a tener un mecanismo de funcionamiento similar respecto al desarrollo de las competencias distribuidas entre los dos niveles territoriales. Por ello su financiación en ambos casos estará condicionada según la distribución de competencias que se haga entre el Estado central o federado y entes federados o autonómicos.

La distribución de competencias en los Estados federales y autonómicos va a ser siempre muy similar, al existir una serie de competencias que parecen ser inseparables del Estado central, al ser indispensable garantizar una actuación unitaria del sector público. Por ello, de existir reparto de competencias similar en el Estado federal y en Estado autonómico como sucede actualmente, no deberían existir en principio grandes diferencias en sus sistemas de financiación.

### 3) Los rasgos de nuestra Constitución: la autonomía política de las Comunidades Autónomas

La Constitución española de 1978 se caracteriza por ser la Constitución que ha hecho realidad el Estado de las autonomías que se había comenzado a diseñar por la Constitución de la Segunda república de 1931<sup>12</sup>. En su articulado, la Constitución de 1931 contemplaba una organización territorial del Estado análoga a la actual, previendo la existencia de municipios, provincias y regiones que se constituyeran en *régimen de autonomía*. El artículo 11 de la anterior Constitución configuraba de un modo sumario la autonomía de las regiones, conceptuándolas como *un núcleo político administrativo*. La configuración de un Estado autonómico de naturaleza similar al Estado Federal se refleja en dicha Carta Magna en su art.17, cuando se proscribía explícitamente toda regulación que sobre cualquier materia implicara diferencia de trato *entre los nacionales del país creador de la norma y los demás españoles*<sup>13</sup>. La eficacia del referido articulado fue escasa ya que, al iniciarse la Guerra Civil, sólo Cataluña contaba con

---

<sup>12</sup> Artículos 11 a 22 de la Constitución de 1931

<sup>13</sup> Art.17 “*En las regiones autónomas no se podrá regular ninguna materia con diferencia de trato entre los naturales del país y los demás españoles*”.

Estatuto de Autonomía, mientras que los de Galicia y País Vasco se encontraban en periodo de legalización.

Nuestra actual Constitución de 27 de diciembre de 1978, en su artículo 2, vuelve a instaurar el modelo de Estado compuesto de la Constitución de 1931, recogiendo la organización territorial de la anterior Norma Suprema de manera que reconoce el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran la Nación española tras reconocer la indisoluble unidad de esta última.

El art.137 CE perfila mejor quienes son los titulares de ese derecho a la autonomía, de manera que se otorga a favor de los municipios, provincias y Comunidades Autónomas que se constituyan. Al aludir el referido precepto a la autonomía de “*las Comunidades Autónomas que se constituyan*”, se puede apreciar que el constituyente no tenía muy claro cual iba a ser el modelo definitivo de organización territorial del Estado. Se contaba inicialmente con la existencia segura de los Entes Locales, mientras que la existencia de las Comunidades Autónomas se consideraba de un modo eventual. Por ello la organización territorial de la Administración no se definió en el proceso *constituyente* relegándose su definición al proceso *estatuyente*, que se abrió en 1979 con el Estatuto de Autonomía de Cataluña y concluyó en 1983; año en el que se aprobaron los últimos Estatutos de Autonomía. El resultado de la creación de las Comunidades Autónomas por aquellos Estatutos ha sido definido como el Estado de las autonomías que actualmente existe en España.

El constituyente sabía que el Estado unitario no podía ser la forma del Estado de la democracia española<sup>14</sup>. Por ello la descentralización era necesaria, siendo lógica consecuencia de aquella el reconocimiento en los art.2 y 137 CE del derecho a la autonomía de gestión a los entes a quienes se encomendase la función ejecutiva.

**De acuerdo con los referidos preceptos se puede apreciar que la autonomía se contempla como una posibilidad de organización territorial de la Nación española, pero, no como una institución indispensable para alcanzar los fines contemplados en la Constitución.**

---

<sup>14</sup> PÉREZ ROYO J. Curso de Derecho Constitucional Ed. Marcial Pons 2007 P. 863

Así algunos autores como SANCHEZ AGESTA<sup>15</sup> consideran que la autonomía viene a ser un principio subsidiario para la gestión de los intereses propios de los territorios que, en su caso, en virtud del ejercicio del referido derecho del art.2 CE, se constituyan en Comunidades Autónomas.

No obstante lo anterior, la autonomía no se puede circunscribir a un modo de gestionar intereses de un concreto ámbito territorial, ya que este puede estar referido a entes para los que el territorio no es requisito indispensable de su existencia. En efecto debe destacarse que el concepto de autonomía no solo se refiere en la Constitución en relación con los municipios, provincias y Comunidades Autónomas en su art.137 CE, sino que también se reconoce a las Universidades en el art.27.10 CE. Ello ha dificultado la definición de dicho concepto.

Algunos autores como MORTATI consideran la autonomía como *la libertad de determinación consentida a un sujeto, concretada en el poder de darse reglas relativas a su propia acción o más extensamente la potestad de proveer a la atención de los intereses propios y, por tanto, de gozar y disponer de medios necesarios para obtener una armónica y coordinada satisfacción de aquellos*<sup>16</sup>. En la doctrina italiana la autonomía vendría a constituir la potestad de determinados entes de darse sus propias normas , capaces de integrarse en el ordenamiento general y equiparase en él a las dictadas por la entidad política soberana. Esta idea inicial se ha considerado incompleta por entender que reduce en exceso el contenido de los poderes autonómicos, de manera que se consideró como autonomía no sólo la capacidad de dictar normas tanto legales como extralegales, así como principios, sino también la de regir vivencias jurídicas que disciplinan la vida de una organización.

Algunos autores entendían que la autonomía implicaba la potestad de crear ordenamientos originarios, de manera que aquella no existía si el ordenamiento derivaba del ejercicio de potestades reconocidas en uno superior ya que en este último caso no se

---

<sup>15</sup> SANCHEZ AGESTA citado por C.J. Fernández Carnicero en obra colectiva Curso de Derecho Público de las Comunidades Autónomas Ed. Montecorvo S.A 2003 P. 155

<sup>16</sup> MORATTI citado por Santiago Muñoz Machado en Derecho Público de las CCAA Ed. Civitas 2007 P. 198.

distinguiría del superior. Sin embargo para MUÑOZ MACHADO esa idea proviene de una confusión con la idea de soberanía en cuanto a poder absoluto e independiente regido sólo por sus propias normas.

En el caso de la autonomía política reconocida en el art.2 CE, debe apreciarse que aquella deriva de un ordenamiento más amplio que el propio de las regiones y nacionalidades, ya que su origen radica en la Constitución y por lo tanto en el ordenamiento estatal. En cuanto al concepto Estado debe atenderse que aquel se usa con carácter unívoco de manera que como afirma el Tribunal Constitucional “ *el término Estado designa la totalidad de la organización jurídico-política de la nación española, incluyendo las organizaciones propias de las nacionalidades y regiones que la integran y la de otros entes dotados de un grado inferior de autonomía( art.1, 56 y 137) y por Estado se entiende sólo el conjunto de las instituciones generales o centrales y sus órganos periféricos*” contraponiéndose a las propias de las Comunidades Autónomas y otros entes territoriales autónomos<sup>17</sup>.

Considerada la variada definición doctrinal del concepto de autonomía, la Constitución no ayuda a esclarecer su delimitación al no contener un concepto de la misma. Por ello ha sido el Máximo Intérprete de la Carta Magna quien, a partir de la sentencia de 2 de febrero de 1981, ha ido perfilando el contenido del derecho a la autonomía delimitando dicho concepto a las regiones, siendo completado el mismo con ulteriores sentencias de 16 de noviembre, 18 y 22 de diciembre de 1981 entre muchas otras.

El Tribunal Constitucional ha definido la autonomía política de las regiones como “*el derecho a participar, a través de sus órganos propios en el gobierno y administración de cuantos asuntos le atañen*”. En definitiva afirma que es “*la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto*”<sup>18</sup>. Ciertamente la Constitución hace irrumpir en la realidad jurídico política a unos nuevos entes territoriales, las Comunidades autónomas o regiones , a los que va a conceder, por vía de asunción en sus propios Estatutos, de acuerdo con el art.147 y 148 CE, importantes y extensas

---

<sup>17</sup> SSTC de 28 de julio de 1981

<sup>18</sup> SSTC 4/1981 de 2 de febrero FJº 3º y 150/1990 de 4 de octubre FJº 7

competencias tanto de carácter legislativo como ejecutivo y que, en virtud de su reconocida autonomía, van a poder desarrollar sin ningún condicionamiento por parte del ente territorial de ámbito superior identificado como el Estado.

A pesar de esa ausencia de condicionamientos, el TC entiende que la autonomía hace referencia a un poder normativo y ejecutivo limitado, no pudiendo equipararse al concepto de soberanía que también, como situación de poder, está sujeta a ciertas limitaciones.

La afirmación de que la autonomía no es soberanía, **implica un reconocimiento por el Supremo Intérprete de la Constitución de la tesis de la doctrina que entiende que la autonomía no implica la existencia de un ordenamiento originario, admitiéndose su existencia cuando el ordenamiento del ente autónomo tiene origen en un ordenamiento de un ente superior.** Igualmente el anterior pronunciamiento confirma la tesis de que la autonomía de las regiones no es meramente administrativa, pudiendo regir las situaciones de la vida social relacionadas con los intereses que tiene encomendados, sino que también es normativa, pudiendo dictar normas que se integrarán en el ordenamiento jurídico general. Ello permite hablar para el caso de las regiones, en consideración de su potestad legislativa, de una autonomía política.

El TC ha destacado que el fundamento de la autonomía radica en el principio de unidad del que toma sentido el derecho de las nacionalidades y regiones, así en la referida sentencia de 2 d febrero de 1981 se destaca que *en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente éste donde alcanza el verdadero sentido*".

Así aunque la Constitución no define el concepto de autonomía, el TC considera que la Norma Suprema establece respecto de aquella determinados límites expresos que tienen fundamento en la unidad de la nación como son la supremacía del interés general, la libre circulación y la igualdad.

La unidad es, según la doctrina italiana antes referida, un punto de referencia negativo para la autonomía en cuanto que no pueden formarse entes autónomos que la quebranten desconociéndola.



En cuanto al límite derivado de la supremacía del interés general, debe destacarse que sus exigencias están constitucionalizadas en atribuciones concretas que benefician a los poderes estatales. En determinadas ocasiones la Constitución no concreta ese interés general mediante la atribución de determinadas materias a la competencia del Estado, de manera que delega en los Estatutos de Autonomía o en el legislador ordinario dicha concreción.

Otro límite para el principio de autonomía viene a ser el principio de solidaridad. El art.2 CE se ocupa de mencionarlo y garantizarlo frente al posible ejercicio de la autonomía por parte de las nacionalidades y regiones. En el art.138 CE parece determinarse su contenido, refiriendo su resultado al establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español. Los Estatutos de Autonomía se han inspirado también en el referido principio a la hora de determinar su contenido<sup>19</sup>.

El principio de igualdad constituye un límite adicional para la autonomía de las regiones. Este principio se materializa en el art.139 CE cuando declara que “ *todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del Estado*”. Dicho precepto lleva al campo de la organización territorial de los poderes públicos la aplicación del principio de igualdad que reiteradamente se proclama en la Constitución en sus art.1,9.2, 14 y que además tiene reflejo en art. 9.3, 23 , 30 , 31,1 39.2 entre otros. En el campo de la organización territorial, la Constitución impone la igualdad tanto en art.139 como en su art.138.2 al prohibir que las diferencias entre Estatutos “ *puedan implicar en ningún caso , privilegios económicos y sociales*”.

La autonomía implica diversidad, lo que conlleva que las normas dictadas por las distintas regiones difieran, ya que de lo contrario carecería de sentido la potestad legislativa autonómica y la facultad de dirección política que implica la autonomía<sup>20</sup>. El principio de igualdad no implica un tratamiento igual de situaciones iguales, sino que

---

<sup>19</sup> art. 1.2 de la Ley Orgánica 6/1981 por el que se aprueba el Estatuto de Autonomía para Cataluña y art. 1.3 de la Ley Orgánica 3/1982 por el que se aprueba el Estatuto de Autonomía de la Rioja así como art.1.3 de la Ley Orgánica 3/1983 por el que se aprueba el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid.

<sup>20</sup> MUÑOZ MACHADO S. en *Derecho Público de las Comunidades Autónomas* Ed. Civitas 2007 P. 221

admite diversidad de regulaciones. En los Estados organizados sobre la base de autonomías territoriales existe una tensión entre el principio de igualdad y el de libertad que se resuelve a favor de la preponderancia de la libertad. En este sentido se ha pronunciado el TC en cuya sentencia de 16 de noviembre de 1981 afirmó que “ *es obvio que tal principio – el de igualdad-no pueda ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte , que , en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional se tienen los mismos derechos y obligaciones*” así el TC continúa afirmando que “*la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan hacen potencialmente nuestro ordenamiento una estructura compuesta por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio*”. En el ámbito de la financiación autonómica, el TC ha vuelto a reconocer la primacía de la autonomía financiera como forma de libertad frente al principio de igualdad. Así el Supremo intérprete de la Constitución ha afirmado que la igualdad tributaria no es uniformidad absoluta, ya que eso sería completamente contrario con el principio de autonomía financiera<sup>21</sup>.

Aclarado el concepto de autonomía mediante su definición por el TC y el acotamiento que de ella hace la Constitución, se plantea la problemática de la materia sobre aquella debe proyectarse. Al respecto la Constitución en su art.137 CE perfila de un modo muy genérico el contenido del derecho a la autonomía como “*la gestión de sus respectivos intereses*”. En este sentido concede a cada entidad la autonomía que se adecue al respectivo interés que tiene encomendado. **Sin embargo concretar el interés que a cada entidad territorial corresponde con cada materia no es labor fácil, al extenderse sobre aquella en muchas ocasiones intereses de distintas colectividades, lo cual va a ocasionar en determinadas ocasiones la existencia de competencias concurrentes del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales.** Va a ser la ley la que concrete la autonomía de cada ente de acuerdo con la Constitución. Además de acuerdo con el principio de unidad y supremacía del interés de la nación, el TC reconoce que “*el Estado quede colocado en una posición de superioridad, tal y como establecen diversos preceptos de la Constitución, tanto en relación a las Comunidades Autónomas, concebidas como entes dotados de autonomía cualitativamente superior a*

---

<sup>21</sup> SSTC 19/1987 , 37/1987 y 150/1990

*la administrativa( art. 150.3 y 155 entre otros) como a los entes locales( art.148.1.1ª y 2ª).*

El TC en sentencia de 14 de julio de 1981 ha remarcado que la autonomía implica el otorgamiento de todas las competencias propias y exclusivas que sean necesarias para satisfacer el interés respectivo, si bien cada día resulta más difícil hacer acotamientos competenciales estancos. Dicha dificultad de encontrar ámbitos competenciales estancos se apreció por el Supremo Intérprete de la Carta Magna en su sentencia de 28 de julio de 1981 al relacionar los ámbitos competenciales de las entidades locales y del Estado. En relación con la autonomía local en dicha sentencia afirma *“la autonomía local debe ser entendida como un derecho de la comunidad local a participar a través de los propios órgano, en el gobierno y administración de cuantos asuntos le atañen , graduándose la intensidad de esta participación en función de la relación entre intereses locales y supralocales dentro de tales asuntos o materias.*

De acuerdo con la sentencia de 13 de febrero de 1981, el TC ha destacado que el principio de competencia viene a ser el elemento básico para disciplinar las relaciones entre el ordenamiento autónomo y el estatal. En virtud de dicho principio se determinarán las materias que han quedado encomendadas por la Constitución y los Estatutos de Autonomía a las asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas y cuales a las Cortes Generales del Estado.

El último aspecto que concierne a la autonomía, concretado su concepto y el campo de intereses sobre el que se proyecta, es el concerniente a su defensa. El TC en su sentencia de 28 de julio de 1981 ha reconocido que las autonomías territoriales son constitucionalizadas al contar con la garantía que deriva de su propia previsión en la Norma Suprema.

Al respecto MUÑOZ MACHADO defiende que la garantía que deriva de la Constitución para la autonomía local no es la misma ni tiene la misma intensidad que la autonomía regional. En concreto aprecia que la Constitución determina un núcleo indisponible y esencial de la organización de las Entidades Locales, delegando al legislador ordinario completar su configuración institucional. **Mientras para el caso de las Comunidades Autónomas para garantizar su posición, la Constitución emplea**

**la misma técnica que en relación con las grandes instituciones del Estado, su regulación directa y no la remisión del legislador ordinario<sup>22</sup>.**

La protección que la Constitución dispensa a la autonomía regional en aras de su establecimiento y continuidad deriva de las siguientes previsiones:

1º) La creación de una Comunidad Autónoma no depende de una decisión del legislador estatal, sino de a iniciativa de los territorios interesados (art.143 y 151 CE). Así la primera garantía que la Constitución concede a los territorios españoles es previa a toda la situación autonómica y que consiste en configurar la autonomía como un derecho que sólo pertenece a las nacionalidades y regiones.

2) La autonomía se fija precisamente a través de los Estatutos de Autonomía, donde se determinan los intereses cuya gestión es potestad de las regiones a través de la asunción por los mismos de las competencias que les correspondan en virtud de la legitimación prevista en el art.148.1 CE.

3) Aunque las Cortes tienen la posibilidad de modificar el proyecto de Estatuto en su tramitación parlamentaria (art.146 y 151.2.2º y 5º CE), hay algunos contenidos del mismo que están fijados constitucionalmente y que no pueden ser rebajados por decisión del legislador estatal como la delimitación de su territorio, la denominación y organización de sus instituciones de acuerdo con el art.147.2 CE.

4) El reconocimiento de la autonomía política de las Comunidades autónomas implica que necesariamente puedan dictar leyes y que por consiguiente deban tener Asamblea Legislativa sin que se pueda discutir la existencia de dicho órgano por el legislador estatal.

**5) La Constitución no sólo va a reconocer potestades legislativas, sino también financieras ( art.156 y 157 CE) y administrativas para atender a materias de su competencia ( art.137, 147.1.d) , 148 y 149)**

---

<sup>22</sup> MUÑOZ MACHADO S. en *Derecho Público de las Comunidades Autónomas* Derecho Ed. Cívitas 2007 P. 210

6) Finalmente una vez aprobado el Estatuto, la ley orgánica que lo aprueba queda sujeta a un régimen especial de autoprotección que le hace no susceptible de modificaciones que pueda pretender el legislador estatal (art.152.2 CE)

#### **4) La Autonomía financiera de las regiones concepto y relación con la autonomía política**

##### **4.1) Concepto, eficacia y reconocimiento de la autonomía financiera**

Es claro que la autonomía política implica necesariamente, no sólo libertad por parte de las regiones para decidir cuando y cómo ejercer las competencias que han asumido, sino también capacidad para determinar cuanto se va a gastar en la gestión de sus respectivos intereses y por consiguiente cuanto se va a recaudar para obtener los recursos necesarios. Debe recordarse el concepto de autonomía fijado por MORATI, anteriormente aludido, que decía que la **autonomía** no solo es la libertad de determinación consentida a un sujeto, concretada en el poder de darse reglas relativas a su propia acción o más extensamente la potestad de proveer a la atención de los intereses propios **sino también la potestad de “de gozar y disponer de medios necesarios para obtener una armónica y coordinada satisfacción de aquellos”**.

Conforme la anterior definición, otorgar capacidad a las regiones para desarrollar determinadas competencias sin reconocer a las mismas igual capacidad para obtener los necesarios recursos económicos para cumplirlas y decidir su aplicación, sería negar la primera u otorgar una competencia vacía y estéril.

Esta última capacidad, para determinar qué recursos se van a destinar para cumplir las competencias asumidas así como para establecer el volumen y los mecanismos para obtener dichos recursos a aplicar por vía de gasto, es en líneas generales lo que se denomina autonomía financiera.

La Constitución reconoce dicha autonomía financiera a favor de las Comunidades autónomas en su art.156.1 como lógico instrumento para materializar la autonomía política reconocida previamente en el anterior art.137 para la gestión de sus respectivos intereses.

Sin autonomía financiera difícilmente podría existir su autonomía política; dicha unión se ha reconocido como una realidad indisoluble tanto por la doctrina<sup>23</sup> como por la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional<sup>24</sup>. El máximo intérprete de la Constitución ha afirmado que **la autonomía política, entendida como «la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia, tiene una vertiente económica importantísima ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios económicos determina en gran medida la posibilidad real de alcanzar los fines políticos»<sup>25</sup>.**

La autonomía financiera constituye el fundamento básico de la autonomía política de las Comunidades Autónomas, siendo además el punto de partida de su poder financiero.

La Constitución configura el poder financiero de las Comunidades Autónomas en sus art.156 y 157, habilitando al legislador estatal para que completase su definición a través de ley orgánica, como manifestación del antes referido núcleo esencial, al considerarse por el constituyente una materia esencial la regulación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas.

El art.156 CE, donde se consagra expresamente el principio de **autonomía financiera** de las regiones, se caracteriza porque no entra a definir dicho concepto limitándose a imponer como límites de este principio otros dos principios básicos en la configuración del poder financiero de las Comunidades Autónomas, que son el de **coordinación con la Hacienda estatal** así como el de **solidaridad entre todos los españoles**.

---

<sup>23</sup> MARTIN QUERALT J. La Financiación de las Autonomías Ed: Consellería de Economía y Hacienda del País Valenciano 1979 pag.26

<sup>24</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º, 63/1996 FJº 11º, 96/1990 FJº 7º

<sup>25</sup> SSTC 289/2000 de 30 de octubre FJº 3º, SSTC 13/1992 de 6 de febrero FJº 7º, SSTC 4/1981 FJº 1b), SSTC 135/1992 FJº 8º

Con carácter previo debe apreciarse la diferencia de regulación constitucional existente entre la financiación autonómica y la local. Mientras que la Norma Suprema reconoce expresamente la autonomía financiera a las Comunidades Autónomas en su art.156, siendo el núcleo esencial de su financiación, al regular la financiación local en su art.142, la Constitución no consagra expresamente dicho principio a pesar de que, habiéndose reconocido a los Entes Locales previamente autonomía para la gestión de sus respectivos intereses en el art.137 y 140 CE, debería ser una lógica consecuencia el reconocimiento de su autonomía financiera<sup>26</sup>. No obstante el TC ha aclarado la interpretación del art.142 CE señalando que **la autonomía financiera local**, a pesar de proclamarse en la exposición de motivos de la Ley de Haciendas Locales, **no es un principio constitucionalmente protegido, siéndolo exclusivamente el de suficiencia de medios financieros** que es el único al que se refiere el referido artículo<sup>27</sup>.

Como se afirmaba anteriormente, el principio de autonomía constituye el principio informador esencial del sistema financiero autonómico. La Constitución consagra la autonomía financiera, pero no la define, atreviéndose únicamente a definir cual es su contenido mínimo indispensable que está constitucionalmente garantizado y que se va a proteger de toda injerencia del Estado ó cualquier otro ente territorial<sup>28</sup>. Para entender qué se debe entender por autonomía financiera podría acudirse a la definición que de la misma se ha hecho por la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas que la describe como “ *la capacidad para fijar el volumen de ingresos así como la posibilidad de determinar tanto la estructura como el volumen de ingresos, así como la posibilidad de determinar tanto la estructura como el volumen de gasto sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión con la finalidad de poder ejercer las competencias propias y , en especial, aquellas que se consideran exclusivas* ”<sup>29</sup>.

El TC se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre el contenido de la autonomía financiera declarando en su Sentencia 13/1992 de 6 de febrero FJº 7º que “ la

---

<sup>26</sup> SANDULLI M. Manual de Derecho Público de Castilla y León Ed. Lex Nova 2008 Pag. 1260

<sup>27</sup> Sentencias del TC 96/1990, de 24 de mayo FJº 7º , así como la 4/1981, de 2 de febrero FJº 15º

<sup>28</sup> GIRON REGUERA E: Financiación Autonómica en el Sistema Constitucional Español. Universidad de Cádiz 2003 P.39

<sup>29</sup> CALVO VERGUEZ J. Financiación Autonómica: problemas Constitucionales y Legales. Thomson Civitas 2005 P.35

autonomía financiera supone la propia determinación y organización de los ingresos y gastos para el ejercicio de sus funciones”.

La plena capacidad de la Comunidad Autónoma para decidir sobre la ordenación de sus derechos y obligaciones de contenido económico, constituye un elemento esencial para que aquella pueda ejercer sus competencias libremente sin ningún tipo de condicionamiento por parte del Estado, cumpliéndose de esta forma el principio de Autonomía Política que se consagra en el art.2 y 137 CE. En este sentido el TC en Sentencias 289/2000 FJº 3º , 63/1996 FJº 11º , 96/1990 FJº 7º entre muchas otras ha aclarado que “la autonomía financiera, como instrumento indispensable para la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos de acuerdo con los art. 133.2 y 157.1 CE” Esta idea la extrae de la interpretación del art.156.1 que se vuelve a reproducir en el art.1.1 de la LOFCA.

Considerando la necesidad de la autonomía financiera para la realización del principio de autonomía política, resulta evidente que carecería de sentido la existencia de una autonomía reconocida a cualquier entidad territorial a la que, después de concedérsele la ejecución de determinadas competencias, no se le entregase capacidad para determinar y gestionar sus propios recursos económicos para cubrir las necesidades de gasto derivadas del cumplimiento de esas competencias.

Aclarado que las Comunidades Autónomas son en la Constitución los únicos entes territoriales a los que se les garantiza expresamente su autonomía financiera, así como concretado el efecto de esta en el acceso a un sistema de recursos en los que la región puede determinar la estructura y volumen de ingresos y gastos, resta por determinar en qué va a consistir dicha autonomía y como se va a materializar.

Para resolver a dicha cuestión basta volver al concepto de autonomía política para encontrar, por analogía, el contenido de su vertiente financiera. Anteriormente se había afirmado, recogiendo la postura del Tribunal Constitucional, que la autonomía política implica la capacidad de *cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto*, a su vez



también se ha afirmado por ese órgano constitucional que la autonomía financiera supone a su vez la aptitud para “para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos”.

Expuesto lo anterior debe apreciarse que si, como se afirmaba en epígrafe anterior, la autonomía política implicaba no sólo una potestad meramente administrativa, sino que también implicaba una capacidad normativa, pudiendo dictar normas que se integrarán en el ordenamiento jurídico general, la autonomía financiera va a suponer un contenido análogo. En virtud de aquella **las regiones no sólo van a regir las situaciones de la actividad administrativa relacionada con su financiación, sino que va a poder dictar normas que regulen aquella**. Estas, por observancia del principio de legalidad que rige en materia tributaria, van a poder dictar leyes propias para crear sus respectivos tributos propios en virtud de su autonomía financiera y la potestad legislativa reconocidas constitucionalmente. Así, **uno de los contenidos fundamentales de la autonomía financiera va a ser la capacidad de dictar leyes propias para crear tributos propios regionales**, recogiendo analógicamente la postura doctrinal que entendía que la autonomía política era la aptitud de un ente de proveerse de normas propias que regulen a su vez la propia acción. Podría considerarse desde esa perspectiva que las Entidades Locales nunca podrían disfrutar de una autonomía plena, al carecer de potestad legislativa y por tanto no poder crear sus propios tributos. Ese pudo ser este el razonamiento al que atendió el constituyente al no reconocer expresamente para ellas autonomía financiera.

Siendo la autonomía financiera una aptitud para determinar el volumen y estructura de ingresos, debe considerarse que, aunque la capacidad de crear y exigir tributos propios por su eficacia recaudatoria constituye la faceta más importante de la primera, aquella tiene otros contenidos. En efecto supondrá no sólo la capacidad para crear y exigir tributos propios, sino también **para utilizar libremente otros mecanismos de financiación que se enumeran en el art.157.1 CE como son los ingresos de derecho privado y el recurso al crédito**, si bien este último medio ha resultado limitado por la LOFCA, en ejercicio de la competencia que tiene en exclusiva el Estado en materia de Hacienda General en aras de evitar excesivos e irresponsables endeudamientos públicos

de las Comunidades Autónomas que pudieran vaciar de recursos al Estado<sup>30</sup>. El art.157.1 CE enumera además como competencias financieras o fuentes de financiación a los tributos cedidos, recargos sobre tributos estatales, participaciones en los ingresos del Estado así como Transferencias de un Fondo de Compensación inteterritorial. Dichos mecanismos si bien suponen otro instrumento para que las Comunidades Autónomas alleguen recursos, se caracterizan por ser medios que no permiten a las regiones determinar libremente el volumen de ingresos que se van a obtener con ellos, por intervenir sobre aquellos la voluntad del Estado en cuanto proveedor de los mismos.

Aunque el Tribunal Constitucional ha reconocido que el soporte de la autonomía financiera son los ingresos<sup>31</sup>, aquella supone además la capacidad de establecer la estructura y volumen del gasto. Por ello otra parte del contenido de la autonomía financiera, no menos importante que la capacidad de dictar leyes para establecer tributos propios, es la libre determinación del gasto que en principio ha sido el primer pilar sobre el que se fundó la materialización de la autonomía financiera regional.

En la actualidad su contenido no se ha llegado a extender, quedando en cierta medida más sujeto a restricciones derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento que el Estado español suscribió en el seno de la Unión Europea al adherirse a la tercera fase de la Unión económica y Monetaria<sup>32</sup>. Dicha adhesión implicó una serie de compromisos dirigidos a mantener una política presupuestaria moderada y uniforme en el seno de la UE, cuya materialización se garantizó por el Estado mediante la aprobación de la Ley 18/2001 de 12 de diciembre de Estabilidad Presupuestaria<sup>33</sup>, y la

<sup>30</sup> En este sentido el TC recuerda en Sentencia 135/1992, de 5 de octubre en FJº 9º tercer párrafo que *los intereses de cada Comunidad Autónoma no pueden prevalecer sobre las necesidades más generales que el Estado financia por medio de aquellos títulos y que, por tanto, la fijación de un orden de prioridad o preferencia para la suscripción de valores computables en el coeficiente de fondos públicos «constituye un aspecto esencial de la ordenación del crédito y, por lo mismo, una medida indudablemente incluida en la competencia del Estado para establecer las bases de tal ordenación»* (STC 1/1982, fundamentos jurídicos 4.º y 5.º).

<sup>31</sup> TC recuerda en Sentencia 135/1992, de 5 de octubre en FJº 8º “El soporte material de la autonomía financiera son los ingresos y en tal sentido la Ley Orgánica para la Financiación de las Comunidades Autónomas configura como principio la suficiencia de recursos [art. 2.1 d)], que tiene un primer límite en la propia naturaleza de las cosas y no es otro sino las posibilidades reales de la estructura económica del país en su conjunto”

<sup>32</sup> MENENDEZ MORENO A. Derecho Financiero y Tributario Parte General Ed. Lex Nova 2008 P.483

<sup>33</sup> Actualmente Real Decreto Legislativo 2/2007 de 28 de diciembre tras la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de Reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre General de Estabilidad Presupuestaria que se refunde y armoniza con lo dispuesto en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en la Ley Orgánica 3/2006 de Reforma de aquélla, en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo .

Ley Orgánica 5/2001 de 13 de diciembre Complementaria a la General de Estabilidad Presupuestaria.

Debe destacarse la especial situación que recae sobre la autonomía financiera de los territorios forales. Aquella tiene que ser objeto de una especial consideración si se entiende la autonomía como un poder otorgado.

En este sentido cuando anteriormente se trataba la diferencia entre los Estados federales y el Estado autonómico, se afirmó que mientras la existencia del sistema tributario de los Estados federados era originaria y por lo tanto anterior a la creación del Estado federal, en el caso del Estado autonómico la existencia del sistema tributario de los entes autonómicos no era originaria, sino que era algo creado a posteriori en cuanto que la autonomía política obedecía a una decisión previa del Estado central de descentralizar su organización. Por ese motivo se teorizaba que el constituyente, a la hora de enumerar los recursos financieros de las Comunidades Autónomas, quizás hubiera mencionado a la participación en los ingresos del Estado en primer orden de la relación de mecanismos de financiación regional ante la previsión de que, al constituirse las autonomías, aquellas tardaran un tiempo en crear y consolidar su propio sistema tributario, siendo su existencia una previsión que podría llegar a materializarse o no según la voluntad del Estado central y el interés de las propias regiones en alcanzar a tenerlo.

En el caso de los territorios forales, la situación difería respecto de las Comunidades Autónomas de régimen común. En efecto la Constitución en su Disposición adicional primera declara que *“ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”*. Dicho precepto viene a reconocer el poder tributario que se garantizó a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra al adherirse a la Corona de Castilla<sup>34</sup>. De esa manera parece admitir y respetar la existencia de un poder tributario propio de las Diputaciones forales previo a la existencia de la Constitución. Consecuentemente al existir previamente, la Carta Magna no realiza una entrega del mismo como hace para el resto de las regiones, limitándose a reconocer y amparar a ese poder tributario foral previamente existente. Dicha situación es análoga a la del poder tributario de los Estados federados, el cual, al ser previo a la existencia del Estado

---

<sup>34</sup> MENENDEZ MORENO A. Derecho Financiero y Tributario Parte General Ed. Lex Nova 2008 Pag.60

federal, no puede ser entregado por la Constitución federal que debe limitarse a reconocerlo únicamente, sin perjuicio de que pueda limitarlo a favor del poder tributario del Estado federal.

Algún autor como CALVO ORTEGA considera que en la Constitución se contiene una atribución y un reconocimiento al mismo tiempo de un poder con legitimación histórica<sup>35</sup>. Aún así debe considerarse con cautela qué clase de atribución de poder tributario pudo haber en la Constitución de 1978 a favor de los territorios forales, cuando previamente a su sanción ya existía un poder tributario reconocido<sup>36</sup>. En este sentido autores como SIMON ACOSTA consideran respecto de Navarra que el régimen de Convenio Económico es elemento esencial de la foralidad<sup>37</sup>. Ese reconocimiento de un poder tributario propio y desarrollado de los territorios forales, al suponer una mayor capacidad recaudatoria que la ostentada por las Comunidades Autónomas de Régimen Común, ha sido la causa por la que se ha desechado su participación en los ingresos del Estado al no contemplarse el uso de los tributos cedidos ni de los recargos en su Normas Institucionales Básicas<sup>38</sup>.

#### 4.2) La doble vertiente del concepto de autonomía financiera

Como se ha referido anteriormente la autonomía financiera tiene dos vertientes una en materia de ingresos y otra en materia de gasto<sup>39</sup>.

En un principio la autonomía financiera en su vertiente de ingresos tiene como principal instrumento la tributación regional propia, ya que es a través de sus propios tributos cuando la Comunidad Autónoma puede organizar y determinar de una forma más libre y con mayor seguridad cuanto va a ingresar y de qué manera.

---

<sup>35</sup> CALVO ORTEGA R. Curso de Derecho Financiero Ed. Thomson civitas 2008 Pag 500

<sup>36</sup> Compruébese por ejemplo por la existencia de Convenios económicos de Navarra con el Estado por Ley 8 de noviembre de 1941, Decreto-ley 16/1969, de 24 julio.

<sup>37</sup> SIMON ACOSTA E. "El Convenio Económico" Ed. Civitas Revista de Derecho Financiero nº 98, meses de Abril Junio año 1.998, P. 232 y s.s.

<sup>38</sup> Art.42 de la Ley Orgánica 3/1979 por la que se aprueba el estatuto de Autonomía del País Vasco y Ley Orgánica 13/1982 Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra no hay artículo donde se enumeren las competencias financieras asumidas

<sup>39</sup> la doble vertiente se apuntó en el Informe de la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas, del Centro de Estudios Constitucionales Informe nº 34 Madrid 1981 P.24

Para algunos autores la autonomía financiera implica tres exigencias: La primera, la existencia de fuentes ciertas de recursos, la segunda se basa en la capacidad de emplear los recursos de la forma en que la Comunidad lo estime pertinente, y la tercera consiste en la capacidad de que la Comunidad pueda aumentar sus recursos mediante acciones fiscales que recaigan sobre su población, esto es que participe directamente de la materia imponible<sup>40</sup>. El TC ha concluido que **“El soporte material de la autonomía financiera son los ingresos y en tal sentido la Ley Orgánica para la Financiación de las Comunidades Autónomas configura como principio la suficiencia de recursos [art. 2.1 d)], que tiene un primer límite en la propia naturaleza de las cosas y no es otro sino las posibilidades reales de la estructura económica del país en su conjunto”**<sup>41</sup>.

Respecto a la vertiente del gasto de la Autonomía financiera, debe precisarse que aquella consiste en determinar cuanto y en qué concepto se va a gastar el erario de las regiones. De los términos anteriormente expresados puede deducirse que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se traduce en su autonomía presupuestaria. En este sentido se ha pronunciado el máximo intérprete de la Constitución<sup>42</sup> que ha destacado que la autonomía financiera ***“implica «la plena disponibilidad» de sus ingresos «sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas»”***. Aún así se reconoce que la autonomía financiera no es un poder absoluto, sino que está sujeta a ciertos límites como son el de coordinación con la Hacienda Estatal y solidaridad entre todos los españoles<sup>43</sup>.

La mayor parte de la doctrina considera que, desde el nacimiento de las Comunidades Autónomas, se ha venido protegiendo y potenciando la autonomía presupuestaria sobre la autonomía de ingresos, de manera que la autonomía financiera se materializaba básicamente en la vertiente del gasto. Así el TC ha reconocido que el sistema de

---

<sup>40</sup> RUIZ CASTILLO J. y SEBASTIAN C. en “ Sistema de Financiación Autonómica: críticas y alternativas” en obra colectiva “ Cinco Estudios Sobre Financiación Autonómica ”Ed- Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1988 P.122

<sup>41</sup> SSTC 135/1992 FJº 8º

<sup>42</sup> SSTC 63/1986 , 201/1988 FJº 4º así como 135/1992 FJº 8º

<sup>43</sup> SSTC sentencia 25/1981 de 14 de julio cuando en su FJº 3º , párrafo tercero aclara que ***“ el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, que lleva como corolario la solidaridad entre todas ellas”***, continúa la sentencia afirmando que ***“ Aunque las Comunidades Autónomas no son ni pueden ser ajenas al interés general del Estado, la defensa específica de éste es atribuida por la Constitución al Gobierno (artículos 97, 155), llamado, asimismo, prioritariamente a velar por la efectiva realización del principio de solidaridad (artículo 138)”*** y SSTC 13/1992 FJº 7º

financiación autonómico pasó, de ser inicialmente un sistema de transferencias de recursos, a un sistema mixto en el que la potenciación del principio de corresponsabilidad fiscal ha ido haciendo cada vez más responsables a las regiones de su suficiencia de recursos<sup>44</sup>. Ello implicó que existiera una gran protección de la referida autonomía de gasto como bóveda esencial en ese momento de la autonomía financiera de las regiones en el sistema de Hacienda regional de Transferencia<sup>45</sup>.

Frente a esa relativa protección de la autonomía financiera en su vertiente de gasto, la autonomía financiera en su vertiente de ingresos ha sufrido una gran limitación desde el inicio del Estado autonómico.

En los inicios de la configuración del sistema de financiación autonómica se puede apreciar que las Comunidades Autónomas no emplearon el recurso consistente en sus tributos propios que son los que proporcionan un mayor grado de autonomía financiera y corresponsabilidad, tal y como se ha expuesto anteriormente.

Aunque el principio de autonomía financiera en su vertiente de ingresos no exige que las Comunidades Autónomas dispongan de un sistema tributario propio capaz de allegar recursos suficientes para cubrir todos sus gastos, lo cierto es que la decisión en relación con los ingresos constituye la esencia del principio de autonomía financiera<sup>46</sup>. Aunque el TC considera que la autonomía financiera viene definida más en el bloque de constitucionalidad por relación a la vertiente de gasto, debe recordarse que el art.133.2 CE reconoce, como campo de desarrollo de dicha autonomía, la configuración de un sistema tributario propio al reconocer a las regiones la facultad de establecer y exigir tributos conforme con dicha Norma Suprema y las Leyes.

---

<sup>44</sup> SSTC 13/1992 FJº 7º **la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas viene definida en el bloque de la constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público -y si acaso a la de las transferencias de ingresos procedentes de la hacienda estatal y que constituyen un derecho de crédito frente a ésta a favor de las haciendas autonómicas (las participaciones en los ingresos del Estado, las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones complementarias que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado conectadas directamente a la prestación de los servicios públicos fundamentales de la competencia de las Comunidades Autónomas, e incluso si así se prefiere los tributos cedidos)- que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la hacienda autonómica. Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencias desde el Estado.** También se reconoce la existencia de un sistema de transferencia en SSTC 68/1998 FJº 10º.

<sup>45</sup> SSTC 68/1998 FJº 10

<sup>46</sup> ADAME MARTINEZ F.D “ El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general” Ed. Comares 1998 P.31

Esta inicial situación de ausencia de autonomía en la vertiente de los ingresos, ha hecho que las regiones hayan tenido un reducido grado de responsabilidad fiscal, de manera que los Gobiernos autonómicos existentes no se han preocupado del modo en el que se iban a cubrir los gastos derivados de sus decisiones políticas adoptadas en ejecución de las competencias asumidas.

De igual manera esa ausencia de autonomía financiera supuso y supone hasta el momento una ruptura de cualquier vinculación territorial entre los impuestos que pagan los ciudadanos y los ingresos del gobierno autonómico, ocasionando efectos desestabilizadores como la percepción equivocada del coste real de los servicios prestados, fomentando la exigencia de más servicios por la ciudadanía al no ser esta consciente del coste que la prestación de aquellos implica. También ha conllevado la asunción de unos comportamientos presupuestarios inadecuados al romperse en el presupuesto de las Comunidades Autónomas el vínculo entre ingresos y gastos, de manera que no se ha fomentado la contención del gasto ocasionando en numerosas ocasiones situaciones deficitarias. Finalmente los gobernantes regionales no se han hecho responsables de la prestación de servicios ya que, en caso de falta de recursos para prestarlos, en vez de reconocer su incapacidad a la hora de determinar las vías para obtener recursos, se han limitado en hacer responsable en última instancia al Gobierno Central por la falta de transferencia de recursos<sup>47</sup>.

Debe resaltarse que la reducida utilización de la tributación propia por las regiones no ha obedecido sólo a una falta de responsabilidad financiera de las regiones por la demagogia de sus gobernantes, sino que la falta de uso también se justifica en las fuertes limitaciones que para su empleo se han impuesto en la LOFCA a favor del Estado así como por la ocupación por este de las fuentes impositivas de mayor recaudación.

En la actualidad esta situación de ocupación inicial de la materia imponible por el Estado no se está remediando, permitiendo a las regiones participar de la materia

---

<sup>47</sup> CASTELLS A. "Autonomía y solidaridad en el sistema de financiación autonómica" Revista Papeles de Economía española nº 83 año 2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas para la Investigación Económica y Social. P.48

imponible reveladora de mayor capacidad económica únicamente a través de la cesión de tributos estatales, así como mediante la admisión de la constitución de recargos autonómicos sobre aquellos tributos estatales cedidos.

#### **4.3) Principios que limitan y garantizan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas**

Como se introducía en el anterior epígrafe, la Constitución, al consagrar en su art.156.1 la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, no configura aquella como un poder ilimitado, sino que se le imponen como límites el Principio de Coordinación con la Hacienda estatal y el de Solidaridad entre todos los españoles. La autonomía financiera así se encuentra sujeta a una serie de principios que disciplinan e influyen en el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas. En efecto, el constituyente consideró esencial en el referido art.156.1 CE la observancia de los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y el de solidaridad.

A través del primer principio se va a tratar de sujetar a las regiones a una serie de directrices marcadas por el legislador estatal con el fin de asegurar la realización del interés general de la nación; objetivo prioritario del Estado que es consecuencia del principio de unidad.

Mientras, el principio de solidaridad consiste a su vez en garantizar un nivel mínimo de servicios para toda la población del Estado, siendo el contenido del interés común que trata de realizarse mediante el anterior principio de coordinación.

Además de los anteriores principios de coordinación con la Hacienda estatal y solidaridad, existen otros dos principios que informan y disciplinan la actuación de los poderes públicos en relación con el ejercicio de la autonomía financiera de las regiones, dichos principios son el de corresponsabilidad y el de suficiencia financiera; principios ambos que no se recogen expresamente en la Constitución para las Comunidades Autónomas.

El principio de corresponsabilidad, en contra del principio de suficiencia que sí se reconoce expresamente para las Entidades Locales, no se refleja en modo alguno en la



Constitución, siendo una opción adoptada por el legislador estatal a la hora de configurar el sistema de financiación autonómico. En virtud de dicho principio se trata de hacer a cada Administración, en la medida de lo posible, responsable de sus decisiones de gasto, tratando de cubrirlas a través de sus propios recursos.

El principio de suficiencia implica la exigencia de que a las regiones no les falten recursos para poder acometer los servicios que tengan encomendados por la previa asunción de competencias. En caso de que no tengan recursos propios, podrán exigir del Estado la oportuna transferencia de recursos allegados por la Hacienda de este último

#### **4.3.1) Principio de Coordinación**

**El principio de coordinación** es el primero de los límites que el art.156.1 CE impone a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

Como se había afirmado, la autonomía política y financiera de las regiones no es un poder ilimitado, sino que se encuentra supeditado al principio de unidad que constituye el fundamento de la Constitución. En este sentido se ha pronunciado el TC al afirmar que *“la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía -y aún este poder tiene sus límites-, y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el artículo 2 de la Constitución”*<sup>48</sup>.

**La titularidad del principio de coordinación** se va a conceder por el art.156.1 al Estado ya que, de acuerdo con el art.138.1 CE, es el principal garante de la realización del principio de solidaridad.

El título competencial del Estado para ejercitar la referida coordinación se ha identificado por la doctrina en la competencia exclusiva en materia de la Hacienda

---

<sup>48</sup> SSTC 4/1981 de 2 de febrero FJº 3º

General que se prevé en el art.149.1.14ª CE. Dicha identificación no ha sido pacífica, ya que en un primer momento la referida competencia se limitó a la Hacienda del Estado, posteriormente se ha extendido a la Hacienda de las Entidades Locales <sup>49</sup> y finalmente se ha considerado que incluye en su ámbito competencial la Hacienda estatal y el establecimiento de un sistema de relaciones financieras entre los diferentes niveles de la Hacienda. Así la doctrina ha afirmado que la Hacienda General se compone de la Hacienda del Estado y por lo fundamental y básico de otras Haciendas Públicas , “ *también de la Hacienda pública autonómica y local cuyo núcleo esencial , aquello que garantiza su existencia y funcionamiento, afecta también de un modo directo e inmediato al interés general*”<sup>50</sup>.

La Constitución le otorga para ello una serie de competencias de carácter general y exclusivo que legitiman al Estado para moderar o delimitar el ejercicio de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. El Estado, en virtud de esa competencia constitucionalmente reconocida de coordinación, va a ostentar una posición de superioridad o jefatura respecto a las autonomías en el ejercicio de sus competencias financieras. BLANCO DE TELLA entiende que ser coordinador es una noción de jefatura y por tanto una cualidad que acompaña a los órganos con funciones decisorias<sup>51</sup>.

**Al referirse el TC a la función coordinadora del Estado ha mantenido que**

**a) es una competencia distinta a la fijación de bases,**

**b) presupone lógicamente que algo debe ser coordinado , esto es que presupone la existencia de competencias de las Comunidades que el Estado al coordinarlas debe necesariamente respetar sin vaciarlas de contenido**

**c) que esa función le corresponde solamente al Estado**

---

<sup>49</sup> CAYON GALIARDO A. “ las Haciendas Locales . Comentario al art.142 de la Constitución” Comentarios a las Leyes Políticas tomo X EDSA 1985 P. 567

<sup>50</sup> FERREIRO LAPATZA Curso de derecho Financiero español “ VOL I Ed Marcial Pons 1998 P. 108.

<sup>51</sup> BLANCO DE TELLA L. El mito de la función coordinadora, en obra colectiva Organización y procedimientos administrativos Ed.Montecorvo Madrid 1973 Referido por GARCIA ENTERRIA en Comentarios a la LRJPAC P. 341 Ed. Thomson Cívitas 2003

*d) implica la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y en definitiva la integración de actos parciales en un sistema global<sup>52</sup>.*

Como instrumento de coordinación, la Norma Suprema otorga al Estado un papel predominante, de manera que el art.133.1CE reconoce prioridad al Estado a la hora de establecer tributos sobre la materia imponible, al reconocerle la potestad originaria para imponerlos.

Otro medio de coordinación es el previsto en el art.157.3 CC, que prevé que mediante Ley Orgánica se pueda regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, correspondiendo dicha regulación al Estado al ser el único que puede dictar ese tipo de ley. La norma del art.157.3 CE se ha materializado a través de la mencionada Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre.

También se le concede al Estado, por el art.149.1.13ª, la competencia exclusiva en materia de coordinación de la planificación general de la actividad económica, así como en materia de Hacienda General, para que las regiones ajusten sus ingresos y gastos a las normas que con carácter general pueda establecer.

Finalmente se le concede competencia exclusiva en materia de Hacienda General entendida, como afirma HERRERA MOLINA, no sólo como una competencia sobre la Hacienda estatal y local, sino también como la facultad de establecimiento de un sistema de relaciones financieras entre los diferentes niveles de la Hacienda incluida la autonómica. En este sentido se ha pronunciado el TC en sentencia 13/2007.

El Estado se va a servir para conseguir el equilibrio económico y justo entre las diversas partes del territorio español que tiene encomendado por mandato del art.138.1 CE , de los instrumentos de coordinación mencionados así como de todos aquellos que estén a su disposición aunque no se mencionen en la norma suprema. En este sentido se ha

---

<sup>52</sup> SSTC 32/1983 de 28 de abril FJº 2º , , 45/1991 de 28 de febrero FJº 3º

pronunciado el Tribunal Constitucional en Sentencia 146/1992 de 16 de octubre en su Fundamento de Derecho 1 sexto párrafo.

Esa responsabilidad del Estado justifica incluso que el Estado pueda condicionar, no sólo los ingresos de las regiones con los instrumentos mencionados, sino también su autonomía de gasto, mediante la imposición de directrices de obligado cumplimiento tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 10º de la sentencia 68/1996.

Como se puede apreciar, **el principio de coordinación funciona como criterio de articulación entre el principio de autonomía y el de unidad**, de manera que trata de moderar la tensión existente entre ambos principios. La coordinación se va a extender a los dos campos de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, tanto al campo del gasto como de los ingresos. Igualmente se proyecta sobre distintos campos o niveles, traduciéndose en una coordinación a nivel normativo como a nivel administrativo<sup>53</sup>.

La coordinación financiera va a facultar al Estado para establecer un procedimiento que encauce la actuación de las partes en el sector financiero permitiendo únicamente condicionarla para evitar contradicciones y disfunciones en el sistema<sup>54</sup>.

La autonomía financiera de las regiones no constituye plena libertad de decisión de gasto por parte de las CCAA. En virtud del principio de coordinación, la Comunidad Autónoma deberá atender a las directrices que el Estado marque, todo ello en aras de obtener una estabilidad y equilibrio económicos en todo el país.

En este sentido la coordinación va a ser instrumento del equilibrio económico que a través de la política económica general, competencia exclusiva por art.149.1 .13ª, corresponde al Estado garantizar. Estos límites se han proclamado por el TC en sentencias 171/1996 donde se reconoce al Estado la posibilidad, a través de la Ley 33/1987 de Presupuestos Generales del Estado, de fijar un tope del 4% a las

---

<sup>53</sup> GARCIA MARTINEZ A. Los títulos competenciales que inciden en la hacienda autonómica; posibilidades y límites. Rev. Crónica Tributaria nº 92/1999 Ed. IEF P.77

<sup>54</sup> GIRON REGUERA E: Financiación Autonómica en el Sistema Constitucional Español. Universidad de Cádiz 2003 P.151

retribuciones del personal al servicio del sector público incluyendo a las CCAAs. Así en su FJº 2º dice " *Sentada esta premisa, la STC 96/1990 insistiría en que la fijación de techos salariales «encuentra su apoyo en la competencia estatal de dirección de la actividad económica general (ex art. 149.1.13)», (fundamento jurídico 3.º); y, en fin, la más reciente STC 237/1992 vendría nuevamente a reiterarlo, haciendo hincapié en que el establecimiento de un límite porcentual máximo para el incremento de las remuneraciones de los servidores públicos está encaminado «a la consecución de la estabilidad económica y la gradual recuperación del equilibrio presupuestario».*

Continúa la referida sentencia afirmando en el mismo fundamento que *“la posibilidad de que se establezca esta suerte de restricciones a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas no sólo se fundamenta, en línea de principio, en el carácter básico de las mismas de acuerdo con el art. 149.1.13 CE, sino que también halla anclaje constitucional en el límite a la autonomía financiera que establece el principio de coordinación del art. 156.1 CE<sup>55</sup>. Condicionamiento que, en virtud de lo establecido en el art. 2.1 b) LOFCA, exige a las Comunidades Autónomas que su actividad financiera se acomode a las medidas oportunas que adopte el Estado «tendientes a conseguir la estabilidad económica interna y externa», toda vez que a él corresponde la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general. Así, pues, como ya indicamos en la STC 63/1986 (fundamento jurídico 11), también con base en el principio de coordinación delimitado por la LOFCA cabe justificar que el Estado acuerde una medida unilateral con fuerza normativa general susceptible de incidir en las competencias autonómicas en materia presupuestaria.*

En la vertiente de los ingresos la coordinación va a ser esencial para evitar posibles disfunciones que el ejercicio de la autonomía financiera por las regiones puede ocasionar en el reparto de los tributos.

La preocupación por ese aspecto de la actividad financiera y la previsibilidad de roces y conflictos que la autonomía financiera iba a ocasionar al encauzarse a través de los tributos propios regionales que pudieran gravar las principales manifestaciones de la capacidad económica, hizo que en el art.157.2 CE se configurasen dos principios que

---

<sup>55</sup> Así se ha pronunciado anteriormente el TC en SSTC 11/1984 FJº 5º, 179/1987 FJº 2º, y 68/1996 FJº 10º

tienen una función de coordinación esencial en la actividad recaudatoria, como son el principio de territorialidad y el de no interferencia económica.

#### **4.3.2) Principio de Solidaridad**

El principio de solidaridad es el segundo límite que para el ejercicio de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas impone el art.156.1 CE.

El principio de solidaridad es un principio que se reitera en los artículos 2, 138.1, 156.1 y 158.1 CE sin definirse aquel en ninguno de ellos.

En el art.138.1 CE, se relaciona el principio de solidaridad con el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio nacional. Ese artículo aclara que **será el Estado el ente territorial garante de la realización de ese principio**, sin perjuicio de que su observancia corresponda también a las Comunidades Autónomas tal y como impone el art.156.1.

Así se puede apreciar cómo **en la solidaridad están implicados una pluralidad de entes territoriales compuesta por el Estado de una parte y de otra las Comunidades Autónomas**.

Finalmente el art.158 CE configura como instrumentos para la realización efectiva de ese principio las asignaciones de nivelación<sup>56</sup> así como el Fondo de Compensación Interterritorial, cuya distribución, en coherencia con el art.138.1 CE, se encomienda en ambos casos al poder legislativo del Estado al ser el garante de la materialización de la solidaridad al dictar respectivamente las leyes de Presupuestos Generales o las reguladoras del referido fondo de compensación.

Analizando el articulado relacionado en el anterior párrafo, se puede apreciar que la solidaridad se proyecta entre las regiones o Comunidades Autónomas en los art.138.1 y 158, mientras que en el art.156.1 CE cuando se refiere a la solidaridad, no la aplica a

---

<sup>56</sup> Recientemente, **tras la aprobación de la última Ley de reforma de la LOFCA el 12 de noviembre de 2009**, las asignaciones de nivelación del art.158.1 CE se han encauzado a través de un Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.

esos entes territoriales, sino sobre los españoles considerados como personas individuales.

Esta última consideración no se opone al concepto interterritorial de solidaridad, toda vez que es evidente la conexión entre la solidaridad interpersonal e interterritorial. Así JL De JUAN y PEÑALOSA ha entendido que la solidaridad interterritorial es una vertiente más amplia en la que se inserta la solidaridad interpersonal, entendiendo que dicha conexión se expresa en el art.139.1 CE cuando se consagra que “*todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del Territorio del Estado*”<sup>57</sup>.

Si profundizáramos todavía más en la solidaridad interpersonal, podríamos comprobar que ésta tiene su fundamento en el principio de igualdad consagrado en la Constitución en sus art.14 y 139.1<sup>58</sup>.

Algunos autores como SIMON ACOSTA consideran que el principio de solidaridad en el campo tributario se traduce en la plena vigencia del principio de capacidad contributiva del art.31.1 CE<sup>59</sup>. Otros como RODRIGUEZ BEREIJO y BAYONA DE PEROGORDO<sup>60</sup>, consideran que el principio de solidaridad interterritorial se podría subsumir en otro principio sustantivo financiero como es la equidad en el gasto del art.31.2 CE, si bien entendida como una distribución de los fondos públicos entre las distintas regiones de España en aras de la consecución de la recepción por los ciudadanos de un mismo nivel de prestaciones. Ello implicaría un reparto desigual de los fondos públicos con la finalidad de obtener el equilibrio económico justo entre las diversas partes del territorio nacional que debe lograr el Estado de acuerdo con art.138.1

---

<sup>57</sup> DE JUAN Y PEÑALOSA J.L. “ El principio de Solidaridad Interregional” en El principio de Solidaridad y la Regionalización de los Impuestos DA nº 181 ( 1979) P. 221 y sig

<sup>58</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. Derecho Financiero , gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución CEC Madrid 1978 P.347 BAYONA DE PEROGORDO Procedimiento y control del gasto público P.G.P num13 ( 1982) P.52 , referidos por FALCON Y TELLA R. en La Compensación Publicaciones del Congreso de los Diputados 1986 P.119

<sup>59</sup> SIMON ACOSTA E. *La Financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional* DA nº 181 ( 1979) P. 236

<sup>60</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. Derecho Financiero , gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución CEC Madrid 1978 P.347 BAYONA DE PEROGORDO Procedimiento y control del gasto público P.G.P num13 ( 1982) P.52 , referidos por FALCON Y TELLA R. en La Compensación Publicaciones del Congreso de los Diputados 1986 P.119

CE. Esta última postura parece recogerse por el legislador estatal cuando, en **la Ley 22/2009 que regula el Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía**, regula en su art.23 el Fondo de Competitividad, en aras de favorecer el equilibrio económico territorial de las CCAA incrementando los recursos por habitante de aquellas regiones que tengan un nivel inferior a la media.

A pesar de la íntima conexión entre la solidaridad interregional y la igualdad personal como se ha comentado anteriormente, el concepto de solidaridad de la Constitución se proyecta principalmente sobre las regiones.

**Para las Comunidades Autónomas la solidaridad se configura en el art.156 de la Carta Magna como un límite al que debe sujetarse el ejercicio de su autonomía financiera, debiendo abstenerse de ejercitarla en un determinado sentido si con ello se perjudica el objetivo de equilibrio económico justo al que se dirige el Estado,** pudiendo en ese caso exigir éste ciertos sacrificios respecto de las autonomías que en este caso ocuparían una posición deudora. Así por ejemplo podría implicar la renuncia por las regiones a la ocupación de ciertas materias imponibles si con el gravamen autonómico pudiera comprometerse la consecución de la solidaridad. En este sentido la LOFCA en el art.2.1 en su apartado e), **según la nueva redacción dada por su reciente ley orgánica de reforma 3/2009 de 18 de diciembre**, recuerda que la actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá de acuerdo con el principio de solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los art.2 y 138 CE. También el art.19 en su nueva redacción impone que las regiones, en el ejercicio de las competencias normativas que tienen cedidas sobre los tributos estatales objeto de cesión, observen siempre el principio de solidaridad.

El Tribunal Constitucional realiza una interpretación autorizada de la solidaridad en Sentencia 64/1990 de 5 de abril, aclarando que aquella *se configura en el art.138.1 reflejándose como el equilibrio económico , adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español*” y “ *prohibición entre éstas de privilegios económicos o sociales “ requiriendo que las Comunidades Autónomas se abstengan de adoptar decisiones o actos que perjudique el interés general y que por el contrario , tengan en cuenta la*



*comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses” .*

Esta función de contrapeso o control de la autonomía que tiene la solidaridad, se reconoce por el máximo intérprete de la Constitución en su Sentencia 25/1981 de 14 de julio, cuando en su Fundamento de Derecho Tercero , párrafo tercero aclara que “ **el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, que lleva como corolario la solidaridad entre todas ellas**”.Continúa la sentencia afirmando que “ **Aunque las Comunidades Autónomas no son ni pueden ser ajenas al interés general del Estado, la defensa específica de éste es atribuida por la Constitución al Gobierno (artículos 97, 155), llamado, asimismo, prioritariamente a velar por la efectiva realización del principio de solidaridad (artículo 138)**”.

El Tribunal Constitucional ha repetido esa definición de la solidaridad como el corolario de la autonomía de las regiones en su Sentencia 64/1990 de 5 de abril, en cuyo Fundamento de Derecho Séptimo, incluso declara que **existe entre las Comunidades Autónomas un deber de auxilio recíproco y de recíproco apoyo y lealtad**. Estas reglas, continúa el Tribunal Constitucional, deben hacerse valer no sólo en las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas, sino también entre ellas mismas.

La doctrina especifica todavía más su contenido, cuando manifiesta que la solidaridad hace referencia a la responsabilidad de varios para la consecución de unos objetivos comunes y cuando se traslada esta idea al campo financiero implicaría “*la corresponsabilidad de varios sujetos para procurar una aproximación de las rentas y de los niveles de servicio público para todos ellos*”<sup>61</sup>.

Debe apreciarse que la solidaridad no va a condicionar de la misma forma a las Comunidades Autónomas que al Estado. El Supremo Intérprete de la Constitución ha

---

<sup>61</sup> LINARES J. y MARTIN DE ROSALES Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas HPE num 65 (1980) P. 148

concretado en qué se debe basar la prestación o la conducta de cada ente territorial para cumplir su objeto.

Así en sentencia 64/1990 de 5 de abril en su Fundamento de Derecho Séptimo in fine concreta respecto de las Comunidades Autónomas que la realización de ese principio requiere que “ *en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses* ”.

Para las Comunidades Autónomas la realización del principio de solidaridad supone un deber de omisión, en el sentido de evitar adoptar medidas en el ejercicio de su autonomía que pudiera implicar un perjuicio a una, varias o todas las demás regiones que componen España. El Tribunal Constitucional ha concretado en Sentencia 150/1990 de 4 de octubre Fundamento de Derecho 11 que las Comunidades Autónomas, a pesar de carecer de la competencia para desarrollar los principios de igualdad material y solidaridad, deben atender a la realización de este principio en el ejercicio de sus propias competencias. Como garantía del cumplimiento de ese deber de omisión para salvaguardar a las demás regiones de efectos colaterales adversos derivados del ejercicio de la autonomía financiera por una de ellas, la Constitución establece la prohibición del art.157.2 CE .

PEREZ MORENO considera que mientras la solidaridad de las regiones con el Estado se encuentra configurada en nuestra Carta Magna si bien a grandes rasgos, la solidaridad interregional no se consagra directamente en su texto<sup>62</sup>. Ha sido el legislador quien ha regulado después las posibles formas de solidaridad interterritorial, por ejemplo en el art.1.2 de la Ley Orgánica 2/2007 que reforma el Estatuto de Autonomía de Andalucía configura esa norma como instrumento de realización de la solidaridad con las demás Comunidades Autónomas al igual que lo hacía la anterior versión de ese artículo por la Ley Orgánica 6/1981. En idéntico sentido se pronuncia el art.1.3 de la Norma Institucional Básica de la Comunidad de Madrid.

---

<sup>62</sup> PEREZ MORENO A. Comunidades Autónomas Solidaridad , Estatutos , Organización y Convenios 1980 Ed: Instituto García Oviedo P. 55

Otro ejemplo de introducción de las Autonomías por el legislador en la realización del principio de solidaridad se encuentra en la LOFCA donde se establece expresamente que las Comunidades deberán ejercer sus competencias con arreglo al principio de solidaridad y se admite su participación en el Consejo de Política Fiscal y Financiera. En dicha ley se reconoce el posible ataque que, sobre la solidaridad interregional, pueden suponer las medidas financieras adoptadas por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de su autonomía se contiene en la propia LOFCA. Así en su art.2.1 g) **, tras su reciente reforma aprobada por Ley Orgánica 3/2009,** se señala que las consecuencias negativas que puedan ocasionar las medidas legislativas regionales dictadas en materia tributaria serán objeto de valoración por el Consejo de Política Fiscal y Financiera adoptándose las pertinentes medidas de compensación mediante la modificación del Sistema de Financiación. Dicha previsión normativa se redacta en términos muy generales toda vez que considera los posibles impactos negativos que las medidas financieras del Estado pueden suponer sobre la financiación autonómica y viceversa. No obstante el texto de dicho precepto no obsta para incluir aquellos supuestos en los que una medida legislativa tributaria no se adopta por todas las Comunidades Autónomas simultáneamente, sino sólo por una ó algunas de ellas. Dicho supuesto, perfectamente incardinable dentro del art.2.1.g) permitiría adoptar medidas compensatorias para el resto de regiones o del Estado en función de quien ostentara la condición de perjudicado en su capacidad financiera como consecuencia de la medida tributaria adoptada.

En cuanto a la vinculación del Estado respecto a la solidaridad es evidente, que **es el ente territorial que asume un papel activo en su realización toda vez que es el garante de la misma de acuerdo con el art.138.1 CE.** Por ello será el ente más comprometido para su cumplimiento.

La Constitución le otorga para ello una serie de competencias de carácter general y exclusivo que legitiman al Estado para moderar o delimitar el ejercicio de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. El art.133.1CE reconoce prioridad al Estado a la hora de establecer tributos sobre la materia gravable al atribuirle la potestad originaria para imponerlos situación que se ha concretado en el art.6.2 de la LOFCA 8/1980. El art.157.3 CC prevé además que mediante Ley Orgánica, por lo tanto del

Estado, se pueda regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas. Dicha regulación se ha plasmado en la mencionada Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas.

También se le concede por el art.149.1.13ª y 14ª la competencia exclusiva en materia de coordinación de la planificación general de la actividad económica así como en materia de Hacienda General, para que las regiones ajusten sus ingresos y gastos a las normas que con carácter general pueda establecer.

Por el art.158.1CE se contempla la posibilidad de que en los Presupuestos Generales del Estado se prevean asignaciones a favor de las Autonomías en función de los servicios que hayan asumido. La reciente reforma de la LOFCA<sup>63</sup>, al introducir en el apartado 2 de su art.15 la constitución de un Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, refleja nuevamente el compromiso de las propias regiones para garantizar la realización de la solidaridad, toda vez que aquellas participarán en la constitución de dicho fondo. No obstante, a pesar de que parece establecerse una especie de fórmula de compensación horizontal en la que las Comunidades Autónomas ricas compensan a las que menos recursos financieros tienen de un modo análogo al sistema de compensación alemán existente entre los *Lander*, dicha participación es impuesta y coordinada por el Estado que es quien ha constituido dicho Fondo y quien además determina el porcentaje y cuantía de las aportaciones de las autonomías. Además según el art.158.1CE dicho Fondo de Garantía de Servicios debe materializarse como una asignación individualizada de gasto contenida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de manera que no supone la transferencia directa de recursos económicos entre Comunidades Autónomas, sino indirecta por vía de disposición de recursos financieros que formalmente son del Estado. Por ello aquel sigue siendo quien mantiene el protagonismo en la realización efectiva de la solidaridad.

Asimismo el apartado 2 del mismo artículo prevé un Fondo para corregir los desequilibrios territoriales que será distribuido por el Parlamento estatal.

---

<sup>63</sup> Recientemente, **tras la aprobación de la última Ley de reforma de la LOFCA por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, las asignaciones de nivelación del art.158.1 CE se han encauzado a través de un Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.

El Estado se va a servir para conseguir el equilibrio económico y justo entre las diversas partes del territorio español que tiene encomendado por mandato del art.138.1 CE , de los instrumentos mencionados así como de todos aquellos que estén a su disposición aunque no se mencionen en la norma suprema. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en Sentencia 146/1992 de 16 de octubre en su Fundamento de Derecho 1 sexto párrafo.

Esa responsabilidad del Estado justifica incluso que el Estado pueda condicionar no sólo los ingresos de las regiones con los instrumentos mencionados, sino también su autonomía de gasto mediante la imposición de directrices de obligado cumplimiento tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 10º de la sentencia 68/1996.

En cuanto a los efectos de la solidaridad, desde luego que ante todo deben estos procurar corregir los desequilibrios económicos interterritoriales tal y como subraya el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 7º de su sentencia 135/1992. Como recoge **RAMON FALCON Y TELLA<sup>64</sup>, la solidaridad no va a suponer una igualdad entre las Comunidades Autónomas. Así no va a ser una igualdad absoluta o uniformidad, sino una forma de construir el Estado federal o regional.** Ese autor analizando la evolución de otros estados federales como Alemania, concluye que el federalismo no es separación ni independencia financiera de los Estados, sino precisamente interdependencia que en el ámbito financiero se manifiesta en diversas técnicas de financiación conjunta.

ALONSO PEREZ MORENO entiende que la solidaridad no puede implicar una igualdad de trato. Finalmente considera que lo más correcto sería un trato desigual para poner a las regiones subdesarrolladas en un estado de equilibrio, pero sin frenar las naturales desigualdades que pueda engendrar la mayor laboriosidad o creatividad de algunas<sup>65</sup>. Dicha postura parece ser la adoptada por el legislador cuando tras una primera etapa del Fondo de Compensación Interterritorial marcada por la Ley de 31 de marzo de 1984, donde se establecía que todas las Comunidades Autónomas eran

---

<sup>64</sup> FALCON Y TELLA R. en La Compensación Publicaciones del Congreso de los Diputados 1986 P.83

<sup>65</sup> PEREZ MORENO A. Comunidades Autónomas Solidaridad , Estatutos , Organización y Convenios 1980 Ed: Instituto García Oviedo P 53

beneficiarias, se pasó a una segunda etapa que se inicia con la Ley 29/1990 en la que pasan a ser únicamente beneficiarias de ese fondo las Comunidades más desfavorecidas.

Igualmente el Tribunal Constitucional en la Sentencia 64/1990 de 5 de abril recoge esa consideración de que la solidaridad no puede suponer una igualdad entre las distintas regiones cuando señala en su FJº 9 que ” *Es precisamente la constatación de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial, no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables*” .

En la actualidad el legislador , retomando la previsión del art.158.1 CE, en la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, ha delimitado en el numeral II de su exposición de motivos un modo más preciso el efecto principal que debe dirigirse la realización del principio de solidaridad y este es el garantizar que las Comunidades Autónomas puedan prestar sus servicios en condiciones equivalentes con independencia de las distintas capacidades de obtención de recursos tributarios.

Tras la reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre , en el art.15 .1 se establece que el Estado en todo caso garantizará en todo el territorio español un nivel mínimo en los servicios públicos fundamentales de su competencia, especificándose como tales los servicios públicos de educación, sanidad y servicios sociales esenciales.

De esta forma se ha establecido una concepción de la solidaridad como garantía de prestación de servicios por las autonomías en condiciones equivalentes o por lo menos garantizando un nivel mínimo para todas ellas. En esta última reforma de la LOFCA se han añadido los servicios sociales esenciales a la lista de servicios públicos fundamentales que desde la Ley Orgánica 7/2001 de reforma de la LOFCA se componía de la educación y la sanidad.

La nueva inclusión de los servicios sociales esenciales dentro de la lista de servicios públicos fundamentales, es consecuencia directa de la Ley 39/2006 de Dependencia donde se contemplan una serie de servicios sociales que las Comunidades Autónomas deben prestar en virtud de la competencia asumida por aquellas en materia de asistencia social de acuerdo con el art.148.1. 20 de la Constitución. Dicha ley contempla tres niveles de protección para personas en situación de dependencia que comportan unos gastos extraordinarios que las regiones difícilmente podrían sostener con el sistema de financiación vigente en el momento de la entrada en vigor de la referida Ley 39/2006, siendo por ello necesario implicar al Estado que garantice un nivel mínimo de las prestaciones sociales que dicha ley conlleva. Dicha situación ha hecho que el legislador se haya preocupado todavía más de la provisión de recursos financieros suficientes a las Comunidades Autónomas, modificando las asignaciones contempladas en el art.158.1 CE mediante el antes referido Fondo de Garantía de Servicios públicos Fundamentales del art.158.2 CE.

Una problemática similar se planteó anteriormente en el acuerdo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001, cuando los servicios sanitarios pasaron a financiarse directamente por cada CCAA, integrándose en el sistema de financiación general del resto de los servicios, ya que resultaba absurdo que el presupuesto de la asistencia sanitaria se fijase por el Estado cuando este ya no tenía la competencia, siendo ello un claro perjuicio para la autonomía financiera de las CCAA que la habían asumido <sup>66</sup>.

Al ser la asistencia sanitaria una prestación no contributiva de acuerdo con el art.86.2 de la LGSS, se tuvo que replantear su financiación una vez desechado el anterior sistema de transferencias a efectos de garantizar su prestación a un nivel adecuado.

La Ley 21/2001 trató de garantizar un nivel mínimo en la prestación de ese servicio incrementando la responsabilidad fiscal de las regiones, en efecto su art.7.3 imponía a las autonomías destinar a la financiación de los servicios de asistencia sanitaria como

---

<sup>66</sup> LA Financiación de las CCAA: Balance y Propuestas de Reforma. Papeles de Economía Española nº 69,1996 P.178

mínimo el importe que resulte de aplicar al valor de ese servicio calculado para el año base ( que era 1999) el índice de crecimiento de los Ingresos Tributarios de Estado nacional. Igualmente, para garantizar un nivel mínimo en la prestación de dicho servicio, de acuerdo con el compromiso asumido por el Estado en virtud del art.158 .1 CE, el art.4.B apartado c) de la misma ley contemplaba la creación del Fondo de Cohesión Sanitaria. Dicho fondo se gestiona por el Ministerio de Sanidad y Consumo, cuya existencia ya se preveía en la Ley General de Sanidad, dirigiéndose sus fondos a garantizar la igualdad de acceso a los servicios de asistencia sanitaria públicos en todo el territorio nacional. Dicho fondo trata de compensar a las Comunidades Autónomas que soportan el traslado de un paciente desde otra Comunidad cuando esta última carece de los medios necesarios, siendo valorada la prestación del servicio asistencial por el Ministerio de Sanidad de acuerdo con el Real decreto 1247/2002 que regula el Fondo de Cohesión.

El Fondo de Cohesión Sanitaria trató de responder al problema generado por el traspaso realizado sin aplicar un proceso de nivelación previo y por lo tanto calcular el coste real por habitante del suministro de los servicios sanitarios incluidos en el catálogo de prestaciones<sup>67</sup>. A la hora de determinar el referido precepto de qué manera va la solidaridad a contribuir a garantizar la adecuada prestación de la asistencia sanitaria se remitía precisamente a los criterios que recuerdan o se acercan más a los criterios de distribución previstos para distribuir el Fondo de Compensación en el art.4 de la LFCI .

En la actualidad se podría afirmar que el principio de solidaridad se encuentra respaldado a través del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y subsidiariamente por el Fondo de Suficiencia Global.

#### 4.3.3) Vínculo entre los principios de Coordinación y Solidaridad

El principio de solidaridad se caracteriza porque constituye un fin; una consecuencia del principio esencial de unidad. Sin embargo para su materialización va a necesitar de un instrumento que va a ser el principio de coordinación. En efecto, algunos autores

---

<sup>67</sup> GARCIA DIAZ M.A El Debate de la Financiación Autonómica con los Resultados del Nuevos Sistema en el 2002. IEF DOC 12/05 P.63



consideran que el principio de solidaridad se erige en el centro del sistema de la Hacienda de coordinación <sup>68</sup>.

El federalismo que se proyecta en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, no implica que los intereses unitarios se salvaguarden únicamente desde una instancia de poder única sino que implican también, como afirma HESSE, el recurso a la coordinación, acuerdos , convenios, etc<sup>69</sup>. PEREZ MORENO destaca, atendiendo a sentencias del TC de 30 de noviembre de 1982 y 28 de junio 1983, que el principio de solidaridad, carece de suficiente consistencia para que el Supremo Intérprete de la Constitución fundamente sus decisiones únicamente en ese principio apoyándose en otros principios como el de coordinación. Ello refuerza más su consideración como un fin respecto del que la coordinación constituye principal instrumento.

FALCON Y TELLA considera también la solidaridad financiera como un fin último que hay que alcanzar entendiendo que para obtener aquella es necesario participar de un interés común, lo que implica por un lado participar financieramente( compensación) y por otro la definición de dicho interés común y la obligación de cada Comunidad Autónoma de tenerlo en cuenta( coordinación) <sup>70</sup>. Dicho autor aclara que al mencionarse separadamente la coordinación y la solidaridad en el art.156.1CE ello significa que la coordinación no se limita en su contenido a la compensación, ya que tiene una conexión directa con la solidaridad, al englobar esta última aspectos materiales ( compensación) así como formales ( coordinación) y porque reducir la solidaridad a la compensación se convertiría a la coordinación en un principio exclusivamente financiero cuando de la Constitución ( art. 103.1) parece claro que se extiende al ámbito administrativo.

Otros autores también consideran que la solidaridad financiera implica una exigencia de eficacia financiera lo cual hace necesaria la coordinación de la política económica y de los institutos jurídico financieros. Además entienden que esa exigencia de coordinación se proyectaría mas allá del campo jurídico-financiero, sobre todo en el campo administrativo que sería reconducible al deber de lealtad o fidelidad federal <sup>71</sup>.

---

<sup>68</sup> FALCON Y TELLA R. La Compensación Ed. Congreso de los Diputados 1986 P. 83

<sup>69</sup> HESSE Der Unitarische Bundesstaat Karlsruhe 1962

<sup>70</sup> FALCON Y TELLA R. La Compensación Ed. Congreso de los Diputados 1986 P.136

<sup>71</sup> MUÑOZ MACHADO A. Derecho Público de las Comunidades Autónomas I P. 184

#### 4.3.4) Principio de Suficiencia

El principio de suficiencia se ha definido como el principio por el que se debe permitir a los gobiernos autonómicos disponer de los recursos necesarios para desarrollar las políticas de su competencia<sup>72</sup>. También se ha definido como la disponibilidad de medios fiscales y financieros para poder afrontar las responsabilidades de gasto derivadas del ejercicio de competencias propias<sup>73</sup>.

Algunos autores consideran que dicho principio constituye la materialización presupuestaria del principio de equilibrio<sup>74</sup>.

Este principio no se menciona expresamente en la CE en relación con la financiación de las Comunidades Autónomas, aunque se predique respecto de las Corporaciones Locales expresamente en su art.142.

Dicha omisión se va a subsanar al proclamarse expresamente en el art.2.f) de la LOFCA tras su reciente **reforma derivada de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, siendo medida de dicha suficiencia el nivel de competencias asumido por la región. Así los ingresos que pueden ser suficientes para una región pueden no serlo para otra, si esta última tiene asumidas más competencias que la primera.

La autonomía financiera de los entes territoriales está íntimamente ligada a la suficiencia financiera, ya que la primera exige la plena disposición de medios para poder ejercitar las competencias que les han sido encomendadas, en este sentido se ha pronunciado el TC en relación a la autonomía financiera de las comunidades Autónomas en stc 289/2000 de 30 de noviembre FJº 3º, 96/2002 de 25 de abril FJº 2º y 168/2004 de 6 de octubre FJº 4º y 179/2006 de 13 de junio FJº 3º, cuando manifiesta **“la autonomía financiera, como instrumento indispensable para la autonomía política,**

---

<sup>72</sup> GARCIA DIAZ M.A El debate de la Financiación Autonómica con los resultados del nuevo sistema en el 2002. IEF 2005 P. 17

<sup>73</sup> GIRON REGUERA E. Financiación Autonómica en el Sistema Constitucional Español. Universidad de Cádiz 2003 P.130

<sup>74</sup> MOSQUERA PENA J.A La financiación Autonómica en le Estatuto de Illes Balears en “La financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía” Ed. Marcial Pons 2008 P.89

*implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos de acuerdo con los art. 133.2 y 157.1 CE*<sup>75</sup>.

Es imposible tener capacidad para cumplir las competencias asumidas de un modo autónomo si, teniendo libertad para organizar y disponer los propios ingresos, estos no son suficientes para hacer frente al gasto que implica la gestión de los intereses encomendados.

Como se anticipaba en relación con las entidades locales, el principio de suficiencia va a dar lugar a un mecanismo de carácter subsidiario que se pondrá en funcionamiento cuando los ingresos propios de las regiones son insuficientes<sup>76</sup> para garantizar la eficaz ejecución de sus competencias, de manera que esas deficiencias se cubran a través de cesión de recursos desde el Estado.

Como mecanismos de materialización de ese principio encontramos el Fondo de Suficiencia Global del art.13 de la LOFCA y art.10 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, que cubre aquellas necesidades de financiación que no llegan a atenderse con los ingresos propios de cada región. Dicho fondo se revisará, como consecuencia de la conexión entre la suficiencia financiera y las competencias asumidas, cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios, ampliaciones o revisiones de valoraciones de traspasos anteriores de acuerdo con el art.13.4 de la LOFCA. El Fondo de Compensación Interterritorial regulado actualmente por Ley 23/2009 de 18 de diciembre, antes de la reforma operada por la Ley 29/1990 en la que se estableció que a partir de su vigencia sólo podían acceder a aquel las regiones más desfavorecidas, cumplió también una función de satisfacción de la suficiencia financiera en sus inicios al destinarse también a las necesidades de gasto de Comunidades que, sin ser las más desfavorecidas, se beneficiaron de él para cubrir los gastos de inversiones nuevas de los servicios traspasados por el Estado.

---

<sup>75</sup> SSTC en sentencias 289/2000 FJº 3º, 63/1996 FJº 11º, 96/1990 FJº 7º

<sup>76</sup> CALVO ORTEGA R. Curso de Derecho Financiero, Parte general Ed. Thomson Civitas 2006 P. 420 y sig.

#### 4.3.5) Especial relación entre el principio de Autonomía financiera y el de Suficiencia

La autonomía financiera, entendida como la capacidad para determinar el volumen y estructura de ingresos y gastos sin condicionamientos<sup>77</sup>, significa que las regiones deben ser libres a la hora de decidir cuanto van a gastar a la hora de ejecutar sus competencias. Sin embargo puede suceder que dicha decisión de gasto, como vertiente de la autonomía financiera, se pueda ver condicionada por la ausencia o escasez de recursos financieros. Ello podría suponer la adopción de decisiones, a la hora de prestar servicios públicos, que pudieran no responder al nivel de demanda existente, todo ello debido a la necesidad de ajustarse a la escasez presupuestaria. En esa hipotética situación de insuficiencia de recursos las Administraciones regionales, a pesar de tener autonomía en materia de gasto, estarían condicionadas por un condicionamiento previo a la respectiva decisión en materia de gasto como es la escasez de recursos a la que ajustarse.

Para evitar dicha situación se configura el principio de suficiencia que garantiza que las Comunidades Autónomas cuenten con los recursos necesarios y suficientes para ejercer sus competencias.

Como se puede apreciar, existe una conexión innegable entre el principio de autonomía financiera con el de suficiencia, ya que no puede haber autonomía financiera si las autonomías no cuentan con los recursos suficientes para el ejercicio de sus competencias<sup>78</sup>. No tiene sentido tener libertad para decidir cuanto se va a gastar, si no se dispone del montante económico que se considera idóneo para la materialización de las competencias asumidas.

La conexión entre autonomía financiera y suficiencia es innegable, así la propia jurisprudencia parece haber concebido la suficiencia financiera como una faceta más de la autonomía

---

<sup>77</sup> CALVO VERGUEZ J. Financiación Autonómica: problemas Constitucionales y Legales. Thomson Civitas 2005 P.35

<sup>78</sup> DE LOS RIOS A. " Financiación autonómica, cuestión de principios" Ed. Desclee de Brouwer 2004 P. 85

En la Constitución, donde respecto de las entidades locales el principio de suficiencia se consagra de un modo expreso, no contempla expresamente dicho principio a la hora de regular el poder financiero regional. Aún así el TC ha reconocido que *“la autonomía financiera de los entes territoriales va, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas”*<sup>79</sup>.

El hecho de que no se mencione expresamente el principio de suficiencia, en relación con las competencias financieras de las regiones, se explica por parte de la doctrina como un respaldo de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en relación con los ingresos<sup>80</sup>.

Es claro que el concepto de suficiencia va a ser variable, atendiendo al nivel competencial por parte de cada Comunidad Autónoma. Así mayor autonomía política implica la asunción de más servicios públicos que van a ser prestados por la región y por ello más recursos serán necesarios para acometerlos. Así el TC ha recordado en el Fundamento Jurídico Quinto de su reciente sentencia 13/2007 de 18 de enero que *“para valorar si unas determinadas Comunidades Autónomas gozan de recursos financieros suficientes para ejercer la autonomía financiera constitucionalmente consagrada es preciso «atender al conjunto de los recursos de que puedan disponer» y a «las competencias que les han sido atribuidas», así como a «los servicios que gestionan» y «dentro siempre de las reales disponibilidades económicas de un sistema globalmente presidido por el principio de solidaridad entre todos los españoles»*<sup>81</sup>.

En este sentido se puede apreciar una suerte de conexión directa no sólo entre la suficiencia y la autonomía financiera, **sino también entre la suficiencia y la autonomía política al variar la consideración de la suficiencia según la extensión de las competencias asumidas y por lo tanto de la autonomía política de la que goza**

---

<sup>79</sup> SSTC (por todas, SSTC 289/2000, de 30 de noviembre FJº. 3º; 96/2002, de 25 de abril, F. 3º; y 168/2004, de 6 de octubre, FJº 4º).

<sup>80</sup> MOSQUERA PENA J.A La financiación Autonómica en le Estatuto de Illes Balears EN “La financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía” Ed. Marcial Pons 2008 P.90

<sup>81</sup> También se ha pronunciado de misma manera en SSTC 87/1993 de 11 de marzo FJº 3º b)

**una región.** Es interesante recordar como MORTATI consideran la autonomía como *la libertad de determinación consentida a un sujeto, concretada en el poder de darse reglas relativas a su propia acción o más extensamente la potestad de proveer a la atención de los intereses propios y, por tanto, de gozar y disponer de medios necesarios para obtener una armónica y coordinada satisfacción de aquellos”*<sup>82</sup>.

**La LOFCA atiende a esa conexión entre la suficiencia y las competencias asumidas,** cuando configura la suficiencia como un principio inspirador de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas en su art.2.1 f), **tras la reforma recientemente aprobada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre .**

Como instrumento esencial de garantía de acceso de las Comunidades Autónomas a un nivel suficiente de ingresos a efectos de cumplir con las competencias asumidas, la LOFCA ha establecido el denominado Fondo de Suficiencia Global, en cuya regulación se refleja una vez más que el concepto suficiencia es variable en función de la autonomía política alcanzada y por lo tanto de los servicios públicos a prestar. De este modo en el art. 13.4 se prevé la posibilidad de que la participación de cada región en el Fondo de Suficiencia varíe cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíen o revisen valoraciones de traspasos anteriores.

Finalmente, debe también destacarse que el principio de suficiencia no da soporte a cualquier decisión de gasto, sino que debe obedecer a necesidades reales a las que atender mediante el pertinente servicio público. Además dicha decisión debe ser realista en el sentido de que debe atender siempre a las reales disponibilidades económicas de un sistema globalmente presidido por el principio de solidaridad entre todos los españoles<sup>83</sup>. Ello significa que cada Comunidad Autónoma, a la hora de valorar el montante suficiente para financiar los servicios públicos que ha asumido, debe ser consciente de cuales son sus recursos financieros así como de qué parte de los recursos del Estado es susceptible de ser aprovechada por ella.

---

<sup>82</sup> MORATTI citado por Santiago Muñoz Machado en Derecho Público de las CCAA Ed. Cívitas 2007 P. 198.

<sup>83</sup> SSTC 13/2007 FJº 5º , 87/1993 FJº 3. b

**La suficiencia está directamente relacionada con los tributos propios y la participación en los del Estado. Cuando los ingresos propios de la autonomía junto con la correspondiente transferencia del nuevo Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales no alcanzan a cubrir los gastos que se generan por la prestación de los servicios públicos que le competen, entonces el principio de suficiencia entra en funcionamiento garantizando la financiación completa de aquellos por vía de transferencia de recursos desde el Estado.** Dicha vinculación entre la autonomía financiera y la suficiencia, así como la materialización de esta última por vía de transferencia subsidiaria de recursos por parte del Estado se recoge, de un modo expreso para las Haciendas Locales en la LHL, asumiendo la idea que para la misma se contempla en el art.142 CE <sup>84</sup>.

El sistema de financiación autonómica vigente ha sufrido una radical modificación respecto de su inicial relación con el principio de suficiencia.

**Inicialmente la financiación de las autonomías reposaba principalmente en una suerte de mecanismo de transferencia de recursos financieros desde el Estado a las Comunidades Autónomas** <sup>85</sup>. **Entonces, al inicio del denominado periodo transitorio, el principio de suficiencia tenía una especial intensidad en su aplicación,** al carecer las Comunidades Autónomas de de unos tributos propios que pudieran permitirles obtener una recaudación suficiente para acometer las competencias asumidas.

En la actualidad, el principio de suficiencia sigue manteniendo plena vigencia aunque su aplicación resulta más moderada ya que, a pesar de que la capacidad recaudatoria de los tributos propios se sigue manteniendo a niveles bajos. **La cesión territorializada de la recaudación de impuestos estatales de gran poder recaudatorio como el IRPF o**

---

<sup>84</sup> Exposición de motivos de la Ley 38/1988 reguladora de Haciendas Locales en cuyo numeral II se declara en su cuarto párrafo que “ *la suficiencia financiera, no sólo adquiere su consagración, sino que además encuentra en la presente ley los mecanismos necesarios para poder convertirse en realidad material. A tal fin, siguiendo el mandato del legislador constituyente, se ponen a disposición de las Entidades locales, entre otras, dos vías fundamentales de financiación , las cuales son los tributos propios y la participación en los tributos del Estado., que por primera vez van a funcionar integradamente con el objetivo de proporcionar el volumen de recursos económicos que garantice la efectividad del principio de suficiencia financiera*”.

<sup>85</sup> SSTC 68/1996 FJº 10º

**el IVA, permite a más regiones sostenerse cada vez más por medio de la utilización de las fuentes de riqueza localizadas en su territorio**<sup>86</sup>.

Esa tendencia seguida por el legislador estatal de permitir cada vez más a las Comunidades Autónomas explotar su propia materia imponible, por vía de la cesión de la recaudación de impuestos estatales liquidados en su territorio, permite acertar a una nueva configuración del sistema de financiación autonómica en el que el Estado cede protagonismo en la utilización de la materia imponible tendiendo a liberarla o ceder su uso a favor de las regiones<sup>87</sup>.

#### **4.3.6) principio de coresponsabilidad**

La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas es un criterio informador del actual sistema financiero autonómico; sin embargo, aquel no se consagra en la Constitución. Por ello no se puede considerar como principio constitucional del derecho financiero, siendo en realidad un principio reconocido y materializado únicamente por el legislador a partir de la Ley 14/1996 reguladora del régimen general de cesión de tributos del Estado a las CCAA. En la Ley 14/1996 y en la Ley 21/2001 de Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común<sup>88</sup> se trataba de un principio inspirador de su regulación, aunque no se proclamaba expresamente ni en su articulado ni en las leyes de reforma de la LOFCA que acompañaron a dichas leyes de cesión de tributos. Ha sido a partir de **la reciente reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre** cuando dicho principio se ha reconocido expresamente como ordenador de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas de acuerdo con el apartado d) de la nueva redacción del art.2 de la Ley Orgánica 8/1980.

---

<sup>86</sup> ANEIROS PEREIRA J. La financiación Autonómica en le Estatuto de Illes Balears EN “La financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía” Ed. Marcial Pons 2008 P.90

<sup>87</sup> Tendencia que se confirma **tras la reciente reforma de la LOFCA aprobada el 12 de noviembre de 2009** al haberse incrementado el porcentaje de recaudación cedida de los principales impuestos estatales al 50% en el IRPF e IVA, cuando antes estaban cedidos al 33 y 35% respectivamente. Igualmente se ha incrementado al 58% el porcentaje de recaudación de lo Impuestso Especiales de Fabricación cuando antes estaban cedidos al 40%.

<sup>88</sup> Exposición de Motivos de la Ley 14/1996 sexto párrafo y Exposición de Motivos de la Ley 21/2001 Numeral III segundo párrafo.



Ese reconocimiento legal, dota a dicho principio de responsabilidad, una menor estabilidad en cuanto a su vigencia respecto de los demás principios rectores de la financiación autonómica, que al tener reconocimiento constitucional, podrán modificarse más difícilmente.

Siguiendo la anterior argumentación, más que principio, debido a su relativa estabilidad, podría hablarse de la responsabilidad como un modelo o sistema de financiación, debiendo recordarse que hasta la Ley 14/1996 este principio no estaba recogido en el ordenamiento jurídico, habiendo prevalecido hasta entonces otro modelo de financiación como es el de participación.

Así el Tribunal Constitucional ha reconocido el cambio de un sistema de transferencia a otro de corresponsabilidad cuando afirma: *“es menester situarse en el marco más amplio del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas diseñado por la LOFCA. Y lo primero que debe reclamar nuestra atención es que éste ha optado por establecer una Hacienda autonómica de transferencia, en la que el grueso de los ingresos procede del Presupuesto estatal a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado y, en su caso, del Fondo de Compensación Interterritorial y de las asignaciones niveladoras. No es de extrañar, pues, que, a la vista del modelo LOFCA -que es uno de los varios constitucionalmente posibles- ya subrayásemos en la STC 13/1992 que, «dentro de un sistema de financiación autonómica así concebido - con un fuerte predominio de las fuentes exógenas de financiación- la autonomía presupuestaria de las Comunidades Autónomas, esto es, su capacidad para disponer libremente de sus recursos financieros, asignándolos a los fines mediante programas de gasto elaborados según sus propias prioridades -y ello, desde luego, dentro del respeto a los principios constitucionales de solidaridad entre todos los españoles y de coordinación con la Hacienda estatal (arts. 2.2 y 156.1 CE)-, adquiere un papel capital en la realización efectiva de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas reconocida por la Constitución”*<sup>89</sup>.

---

<sup>89</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 10º, 13/1992 FJº 7º

Como se ha expuesto anteriormente, la CE no configura exactamente el sistema de financiación de las CCAAs, de manera que se limita a establecer la clase de recursos de los que disponen en su art.157.

Básicamente se pueden clasificar en dos grandes categorías; de un lado se encuentran los recursos propios (como los tributos propios, producto derivado de operaciones de carácter patrimonial o de endeudamiento, sanciones, etc) que se caracterizan porque son ingresos en los que la región determina unilateralmente su volumen, procedencia y forma de recaudación, siendo por tanto una manifestación evidente del principio de autonomía financiera. Por otro lado tenemos los recursos transferidos (participación en los ingresos obtenidos por el sistema tributario estatal, transferencias a cargo de los Presupuestos Generales del Estado, etc) , que se caracterizan porque la Comunidad Autónoma los recibe por cesión de otro ente territorial más poderoso económicamente, no pudiendo decidir sobre su volumen, forma de obtención o recaudación por pertenecer dicha materia a la competencia del ente territorial cedente.

Con la actual configuración de los tributos cedidos, tal y como se encuentra configurado el concepto de tributo cedido en el que, además de cederse total o parcialmente el importe de la recaudación, se ceden competencias normativas sobre el mismo, aquellos se encontrarían en una situación más cercana a los recursos propios, por tener mayor poder de decisión sobre lo que se va a ingresar que cuando sólo tenía cedida la recaudación.

La elección del uso de las fuentes de financiación que se enumeran en el art.157.1 de la CE, es una materia que se ha dejado al legislador. De esa manera en función de la preponderancia de la clase de recursos propios o transferidos, podrá hablarse respectivamente de un sistema de corresponsabilidad fiscal o de un sistema de participación ó transferencia<sup>90</sup>. **En definitiva la corresponsabilidad va a constituir, al igual que la participación, un cauce o marco a través del cual se va a ejercitar la autonomía financiera por las Comunidades Autónomas.**

Se puede considerar que existe corresponsabilidad fiscal cuando se produce, **la contribución de cada Administración, en la medida de lo posible, a la**

---

<sup>90</sup> CALVO ORTEGA R. Derecho Tributario Parte General. Thomson Civitas 2005 P.462  
contribución de cada Administración, en la medida de lo posible, ala autofinanciación

**autofinanciación de sus necesidades de gasto por medio de sus propias fuentes tributarias y sobre la base de sus propias decisiones políticas<sup>91</sup> .**

Para BECKER ZUAZUA la corresponsabilidad es posible enfocarla desde la vertiente de los ingresos como de los gastos. Desde la perspectiva de los gastos hace referencia al porcentaje que las regiones, respecto de sus ingresos totales, utilizan para cubrir sus necesidades. Mientras que respecto de los ingresos determina cuanto está pagando el ciudadano por los servicios públicos que se le prestan por la Administración correspondiente, considerando lo que paga a esta en concepto de tributos <sup>92</sup>.

**El principio de corresponsabilidad, al asumir cada Comunidad Autónoma la autofinanciación de sus necesidades de gasto público, sin perjuicio de posibles mecanismos de suficiencia, conlleva mayor disciplina en el gasto, mejor estimación de la relación entre los servicios prestados y la presión fiscal soportada, rebajando las tensiones políticas que pudieran surgir entre las diferentes partes del territorio por entender que se soporta en alguna de ellas un trato discriminatorio.**

En virtud de la anterior perspectiva, algunos autores como CASTELLS OLIVERES<sup>93</sup> , la ruptura de la correspondencia territorial entre los ingresos impositivos y responsabilidades de gasto, es un hecho de efectos potencialmente devastadores para el correcto control público sobre las actividades de los gobernantes, al inducir una percepción equivocada del coste real de los servicios prestados.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ considera que la corresponsabilidad fiscal es una proyección de un principio económico-normativo fundamental: el de eficiencia económica. Así considera que debe ubicarse en un contexto en el que las decisiones para la provisión de bienes y servicios públicos está descentralizada y tiene por fin último la eficiencia en la asignación de bienes y servicios <sup>94</sup>. Según el referido autor la corresponsabilidad fiscal

---

<sup>91</sup> SUAREZ PANDIELLO *La corresponsabilidad fiscal en las entidades locales* Papeles de economía española, , Nº 83, 2000 , P. 210

<sup>92</sup> BECKER ZUAZUA F. “ *Novedades de la corresponsabilidad fiscal en España: Una valoración*” REDF nº 86 1995 P.314

<sup>93</sup> CASTELLS OLIVERES *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Situación actual y líneas de revisión* Presupuesto y gasto público nº 5 Ed. IEF 1991 P. 13

<sup>94</sup> SÁNCHEZ SÁNCHEZ A. *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas* Ed. Aranzadi 1997 P. 210-211

tiene dos objetivos que son: 1) aumentar la correspondencia percibida por el contribuyente entre los bienes y servicios que disfruta y los tributos que paga, 2) evitar las estrategias no neutrales de los grupos políticos, que con el fin de aumentar su poder político, aumentan el presupuesto público implicando una expansión desmesurada del gasto público.

Esta postura en parte se ha acogido por el TJCE al entender que *en virtud del principio que se denomina «principio de responsabilidad fiscal es la entidad infranacional la que debe asumir los riesgos políticos y económicos de sus decisiones en materia tributaria»*

<sup>95</sup>

Finalmente debe mencionarse la postura de LINARES MARTÍN DE ROSALES que proyecta este principio sobre los sujetos activos de las relaciones tributarias, de manera que vendría a significar *“la contraprestación en bienes y servicios atribuible o imputable a los entes públicos y que son consecuencia del acto de imposición, de manera que la responsabilidad fiscal se insertaría en la estructura de esa especie de derecho-deber que en el orden jurídico público podría configurar la justificación del tributo. Ello implicaría declarar responsabilidad prestacional de bienes y servicios al ente público que sea titular del crédito tributario”*.

En la actualidad, la cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas iniciada con la referida LCT de 1996 supuso la instauración del principio de corresponsabilidad que posteriormente se ha ido ampliando en cuanto a su aplicación y eficacia al ir aumentándose tanto el número de tributos estatales susceptibles de cesión, el porcentaje de recaudación, así como las competencias normativas cedidas a través de la LMFNSF y de la reciente reforma de la LOFCA aprobada el 12 de noviembre de 2009 desarrollada por la Ley 22/2009 que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común <sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> Considerando 114 de la del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06

<sup>96</sup> Con la última reforma de la LOFCA aprobada el 12 de noviembre de 2009 se han incrementado los porcentajes de recaudación del IRPF, IVA e Impuestos Especiales de fabricación respectivamente al 50% los dos primeros y al 58% respecto de los Impuestos Especiales. Igualmente se ha ampliada la competencia normativa de las regiones en el IRPF, al poder regular la cuantía del mínimo personal y familiar

A pesar de la reforma operada por la LMFNSF y su inherente incremento de la recaudación territorializada de las regiones, se ha conseguido que todas las regiones tengan ingresos suficientes para cubrir sus propios gastos, debiendo acudir aún hoy a fórmulas de participación en virtud del principio de suficiencia financiera.

Para tratar de compensar la ausencia de suficiente capacidad fiscal propia y en atención al futuro incremento de las necesidades de financiación de las autonomías por la asunción de la prestación de los servicios sociales esenciales, en la reciente **reforma de la LOFCA aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, se han incrementado los porcentajes de recaudación de los tributos cedidos llegando al 50% en el IRPF e IVA y 58% en los Impuestos Especiales de Fabricación,** suponiendo los nuevos porcentajes de cesión de la recaudación de dichos impuestos una clara apuesta por el incremento de la corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, aunque de momento no puede hacerse un pronunciamiento sobre la suficiencia de la reciente reforma en cuanto a los efectos de la reforma operada, se aprecia que el legislador prevé que dichos incrementos no serán suficientes para poder autofinanciarse las Comunidades Autónomas al mantenerse la vigencia del Fondo de Suficiencia e incluso configurarse un Fondo compensatorio adicional denominado Fondo de garantía de Servicios públicos Fundamentales<sup>97</sup>; ello quizás es consecuencia de la consideración por el legislador de que la autonomía financiera reconocida en la Constitución no implica autosuficiencia financiera<sup>98</sup>.

**Algunos autores consideran que la autofinanciación plena se conseguiría si el Estado liberase materia imponible, de manera que la responsabilidad no será plenamente efectiva mientras el Estado acapare las principales manifestaciones de riqueza( IRPF, IVA etc)**<sup>99</sup>. Existen autores que observan con ojos críticos este modelo de financiación por entender que tiene un efecto desvertebrador del Estado autonómico que, si hasta ahora no se ha manifestado, ha sido por el ejercicio moderado de las

<sup>97</sup> Art. 15 de la LOFCA tras la reforma operada por la LO 3/2009

<sup>98</sup> En ese sentido se ha pronunciado RODRIGUEZ BEREIJO Y SOLER ROCH, indicando esta última que la hacienda regional se configura en la Constitución como una hacienda dependiente de la Estatal, al hacerse mención en el art.157.1 CE dentro de los recursos a las posibles transferencias de recursos financieros desde el Estado a las Comunidades Autónomas; RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985, P. 69; SOLER ROCH Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas) vol IV Ed: IEF P. 3034

<sup>99</sup> CALVO ORTEGA R. Derecho Tributario Parte General. Thomson Civitas 2005 P.486

competencias normativas en los impuestos cedidos por las CCAA. Se entiende que con la materialización del sistema de responsabilidad por medio de los tributos cedidos se corre el peligro de que se pierda el efecto redistributivo de los tributos por su territorialización . Igualmente se considera que podría favorecer que las CCAA invadiesen ámbitos regulados al legislador estatal<sup>100</sup>.

---

<sup>100</sup>GIRON REGUERA E: Financiación Autonómica en el Sistema Constitucional Español. Universidad de Cádiz 2003 P.87

## CAPITULO II

1) La materia imponible concepto doctrinal y jurisprudencial, su distinción con el hecho imponible

1.2) Principio de suficiencia y de corresponsabilidad, el porqué de la distribución de la materia imponible

2) Distribución de la materia imponible en la Constitución

3) Distribución de la materia imponible en la LOFCA

3.1) Límites de ocupación de la materia imponible para el Estado

3.2) límites de ocupación de la materia imponible para las autonomías las fricciones con el Estado y las Entidades Locales

3.3) el límite derivado del principio de no confiscatoriedad

4) Mecanismos de distribución de la materia imponible

4.1) la ocupación por el Estado y las Comunidades Autónomas

4.2) los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, una vía de - hecho

4.3) la vía legislativa, los Estatutos de Autonomía

4.4) otras posibilidades

5) Situaciones de disfrute simultáneo de la materia imponible

5.1) los recargos, la problemática de su naturaleza

5.2) los tributos cedidos, como posible instrumento de reparto de la materia tributaria, su evolución hacia un tributo compartido

5.3) la convivencia de los tributos estatales y tributos locales

5.4) la posibilidad de compartir con las Comunidades Autónomas determinadas materias imposables en la Ley de Haciendas Locales

### **1) La materia imponible concepto doctrinal y jurisprudencial, su distinción con el hecho imponible**

De una primera aproximación a la estructura del tributo, se puede apreciar que el supuesto de hecho, establecido por la norma que regula al primero para determinar cuando nace la obligación de satisfacerlo, influye directamente en su existencia y características. Así lo reconoce el legislador en el art.20 de la LGT 58/2003 cuando define el concepto de hecho imponible

<sup>1</sup>. La elección de uno u otro supuesto para determinar cuando nace la obligación tributaria no puede ser caprichosa, sino que se debe fijar de manera que la realización de aquel presupuesto refleje capacidad económica de acuerdo con el art.31.1 CE.

Es necesario que el tributo proyecte su hecho imponible sobre algún tipo de manifestación de riqueza de acuerdo con el principio de capacidad económica consagrado constitucionalmente.

Aquella se ha definido por CALVO ORTEGA como la situación “*subjetiva patrimonial en relación con obligaciones económicas determinadas*” que debe observarse tanto por tasas como por contribuciones especiales e impuestos. Dicho principio se refiere a todos y cada uno de los tipos tributarios<sup>2</sup>, al proyectarse según el referido art.31 CE sobre a todo el sistema tributario.

El TC ha aclarado que “*El principio de capacidad económica opera , por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria . Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*”<sup>3</sup>. La capacidad económica según el Máximo Intérprete de la Constitución consiste en una “*riqueza o renta real o potencial que debe concurrir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto*”<sup>4</sup>.

La capacidad económica, según la anterior doctrina, constituye el fundamento y límite de la tributación que debe reflejarse en el supuesto de hecho del tributo, de lo contrario su exigencia sería arbitraria e injusta al tener un carácter confiscatorio, por no existir indicios de que el obligado tributario tiene recursos para hacer frente a la carga económica que conlleva el tributo.

---

<sup>1</sup> Art.20 LGT 58/2003 define el hecho imponible como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

<sup>2</sup> CALVO ORTEGA R. Curso de Derecho Financiero Ed- Thomson Civitas 2008 P.54 y 55

<sup>3</sup> SSTC 221/1992 FJº 4º in fine

<sup>4</sup> SSTC 221/1992 FJº 4º y 37/1987 FJº 13º



Las manifestaciones de capacidad económica se vienen llamando fuentes impositivas, materia imponible u objeto del tributo, que la doctrina ha definido como “*la riqueza que se quiere gravar con el tributo*”.

SAINZ DE BUJANDA define la materia imponible como “ *la manifestación de la realidad económica .....que se somete a imposición*” <sup>5</sup> . La estrecha relación entre el hecho imponible, entendido como elemento configurador de un tributo, debido a su cercanía y estrecha conexión con la materia imponible, que constituye la manifestación de riqueza sobre la que recae y se configura el primero, ha ocasionado que en numerosas ocasiones se confundan ambos conceptos. Ello ha hecho que el Tribunal Constitucional haya tenido que delimitarlos y aclarar su existencia. Así en este sentido el máximo intérprete de la Constitución ha aclarado que “*materia imponible es toda fuente de riqueza, renta o cualquier elemento de la actividad económica, realidad que pertenece al plano de lo fáctico*”, mientras que aclara que “*hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico... que la ley fija en cada caso para configurar cada tributo*”<sup>6</sup> .

La materia imponible se caracteriza por tener una doble perspectiva. Desde una perspectiva referida a la realidad fáctica es “*una situación de la vida real*” <sup>7</sup> . Desde una perspectiva económica “*es toda fuente de renta, riqueza o cualquier elemento de la vida económica*”, como afirmó el TC en su sentencia 37/1987, de manera que **será renta , patrimonio o gasto considerados, como acontecimiento de la vida, desde una perspectiva genérica** o desde otra más específica de carácter económico sea como un bien o como rendimiento<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> SAINZ DE BUJANDA “Análisis Jurídico del Hecho Imponible” , Hacienda y Derecho VOI IV IEP 1955 P. 336.

<sup>6</sup> SSTC 37/1987 FJº 14 º declara “Mas tales afirmaciones resultan infundadas, porque arrancan de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del art. 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene. Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria”.

<sup>7</sup> SAINZ DE BUJANDA F. “ Estructura jurídica del sistema tributario” Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 41 1961 P- 89

<sup>8</sup> SAINZ DE BUJANDA F “ Estructura jurídica del sistema tributario” P.89 así como en “Análisis Jurídico del Hecho Imponible P.336

Desde esta última perspectiva económica, la materia imponible debe constituir cualquier manifestación de capacidad económica susceptible de tributación.

La renta, el patrimonio y gasto carecen de relevancia jurídica y constituyen lo que FERREIRO LAPATZA define como **objeto-fin del tributo**, entendido como hecho ajeno a los elementos estructurales del tributo, pero que tiene una influencia en aquellos ya que por su existencia justifica y fundamenta la implantación de la obligación tributaria<sup>9</sup>.

Desde el momento en el que el legislador hace recaer la carga tributaria sobre la referida materia imponible, la realidad económica considerada inicialmente con carácter general, al proyectarse sobre aquella el hecho imponible, se convierte en la riqueza efectivamente gravada pasando a denominarse **objeto material del tributo**.

Un ejemplo de dicho cambio de consideración de la realidad desde la perspectiva económica a una jurídico tributaria, se puede desarrollar entorno al IRPPF en cuyo art. 2 se declara que el objeto del referido impuesto es “*la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas que se establezcan por ley*”. De dicha redacción se aprecia que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recae sobre la primera manifestación de capacidad económica que es la renta. Sin embargo no especifica hasta qué punto recae dicho gravamen sobre la renta de las personas físicas, siendo el apartado 2 del mismo artículo donde se aclara que la renta efectivamente gravada es “la renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar”. Este último precepto aclara cual es la riqueza efectivamente gravada, siendo esa “*renta disponible*” el objeto material del IRPF<sup>10</sup>.

Algunos autores consideran que la anterior definición del art.2.2 de la Ley del IRPF constituye una definición normativa de la riqueza gravada que delimita tanto la concreta manifestación de riqueza sujeta a gravamen, como la intensidad del gravamen que debe

---

<sup>9</sup> FERREIRO LAPATZA J.J citado por MENENDEZ MORENO A. en *Derecho Financiero y Tributario parte general* Ed.Lex Nova 2006 P. 183

<sup>10</sup> Ley 35/2006 reguladora del IRPF

soportar dicha riqueza, mientras que el objeto del tributo en sentido estricto simplemente determina la realidad económica sobre la que recae la carga tributaria <sup>11</sup> . El hecho de que se mencione la materia imponible a gravar en dicha norma no implica que el objeto del tributo sea un elemento estructural de este, sino que es la realidad económica que le da fundamento, ya que si no existiera riqueza a gravar no podría exigirse tributo alguno

En definitiva no es el hecho imponible el que resulta gravado por el tributo, sino la materia imponible incluida como índice de capacidad contributiva en el elemento objetivo del presupuesto de la imposición<sup>12</sup>.

El IVA es otro ejemplo más para demostrar ese cambio de perspectiva de la materia imponible desde su consideración inicial como manifestación de la realidad económica a una perspectiva jurídico tributaria, donde la diferencia entre objeto fin y objeto material del tributo es todavía mas clara.

En dicho impuesto su objeto fin es un acontecimiento de carácter económico, de manera que, tal y como reconoce el art.1 de la Ley 37/1992, de 18 de diciembre del IVA, *recae sobre el consumo*, entendido como el sacrificio o empleo de bienes o derechos del patrimonio en aras de obtener una utilidad pudiendo aquellos extinguirse ó transformarse en otros bienes al alcanzar la misma.

Mientras, para conocer cual es el objeto material del IVA como riqueza efectivamente gravada, hay que acudir a los apartados a), b) y c) del referido art.1 de la misma ley, donde se especifica que se gravarán las siguientes operaciones *“las entregas de bienes y servicios efectuadas por empresarios ó profesionales a título oneroso, las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones de bienes”*. Por esta definición, acompañada del contenido de los art.4 ,13 y 17 de la Ley 37/1992, se puede apreciar que el legislador aclara sobre qué parte del consumo recae el gravamen del impuesto.

Como se había explicado anteriormente, el consumo consistía en el empleo de un bien o derecho para obtener una satisfacción o utilidad, pudiendo en su empleo extinguirse o

---

<sup>11</sup> MARTIN DELGADO J.M “Razones y sinrazones de la reforma del IRPF” Revista Española de Derecho Financiero Ed. Civitas nº 100/1998 P.558

<sup>12</sup> CASADO OLLERO G. citado por BORRERO MORO C. en La materia Imponible en los tributos extrafiscales Aranzadi 2006 P.88

transformarse en otro bien. De las operaciones antes especificadas por el legislador, se puede apreciar que aquel opta por gravar la segunda situación en la que el consumo supone una transformación de bienes; en definitiva **se centra en gravar el tráfico patrimonial y más concretamente las entregas de bienes a título oneroso, que van a constituir el objeto material del IVA.**

Normalmente la elección de una materia imponible se refleja en el hecho imponible, ya que el hecho imponible forma parte o es una manifestación más de la fuente tributaria que se quiere gravar. Así el TC ha confirmado que *“De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes”*<sup>13</sup>.

La elección de la materia imponible deducida del hecho imponible escogido por el legislador, normalmente vendrá confirmada por la base imponible. En casos de discrepancia entre el contenido de la norma reguladora del hecho imponible y la de la base imponible, se atenderá a la norma reguladora de la base. En otras ocasiones en los que el objeto del tributo no se recoge expresamente ni en la norma que regula el hecho imponible ni la que regula la base imponible, entonces se podrá deducir el objeto del tributo a través del análisis de toda la estructura del mismo.

Un caso típico sería el de los tributos extrafiscales, en los que en el hecho imponible no se refleja directamente la materia imponible a gravar sino la actividad que se quiere desincentivar y que implica a su vez una manifestación implícita de riqueza. En estos, la mayor parte de las veces, es la norma reguladora de la base imponible la que determina la riqueza gravada. En estos tributos extrafiscales, en el caso de la tributación medioambiental, el objeto del tributo viene constituido por la actividad económica, la posesión de un patrimonio concreto o la realización de un gasto, conectándose estas manifestaciones de riqueza a la degradación del medioambiente.

---

<sup>13</sup> SSTC 289/2000 FJº 4º así como SSTC 179/2006 FJº 4º

De lo expuesto anteriormente es lógica consecuencia afirmar que la elección de una determinada fuente de riqueza o materia imponible condiciona a su vez la naturaleza del tributo<sup>14</sup>.

Un ejemplo de esta última situación de análisis global de un tributo se aprecia en la sentencia del TC en sentencia 168/2004 a la hora de determinar si se producía solapamiento entre el tributo autonómico catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pudiera derivarse la activación de planes de protección civil y el IBI e IAE locales. El TC en el Fundamento Jurídico 9º aprecia:

1º) que no se grava en el hecho imponible del impuesto autonómico la titularidad de determinados bienes inmuebles ni el ejercicio de actividades empresariales, sino las instalaciones en las que concurre indudable peligrosidad de la que pudiera derivar la activación de planes de protección civil.

2º) que los sujetos pasivos no son los titulares de los elementos patrimoniales sino los que realizan la actividad a la que están afectos dichos elementos.

3º) que en la fijación del tipo de gravamen aplicable el legislador autonómico no ha empleado criterios estrictamente vinculados con los ingresos de las empresas explotadoras de las instalaciones peligrosas, sino con su producción.

Por lo expuesto, generalmente cuando la definición de la riqueza gravada se desplaza desde la norma que regula el hecho imponible, generalmente dicha concreción se traslada a la base imponible.

1.2) Principio de suficiencia y de corresponsabilidad, el porqué de la distribución de la materia imponible

---

<sup>14</sup> CARBAJO VASCO D. La imposición ecológica en España, el caso de la fiscalidad de las aguas” Ed. La Ley. vol.II, 1993 P.270

Al inicio de la existencia de las Comunidades Autónomas, estas en su mayoría no habían accedido al techo competencial máximo que la Constitución les ofrecía y estas podían recoger en sus Estatutos de Autonomía. Dicha situación de retención de competencias por el Estado todavía justificaba que aquel retuviera para sí la mayor parte del rendimiento del sistema tributario nacional y por lo tanto ocupara la mayor parte de la materia imponible, siendo este quien entonces ejercía competencias que se materializaban en los servicios públicos de mayor gasto como la educación y la sanidad.

Dicha situación de retención de competencias y por lo tanto de ocupación de fuentes tributarias era la herencia del Estado centralizado anterior al establecimiento del Estado de las Autonomías por la Constitución, en el que éste concentraba la mayor parte de los ingresos públicos.

A pesar de que el movimiento hacia la descentralización era insalvable, de manera que debía darse entrada a las regiones en el aprovechamiento de la riqueza gravable, la resistencia a que las regiones pudieran regirse por un sistema de financiación basado en sus propios ingresos se planteó desde el inicio de su existencia, reflejándose dicha oposición en la manera de regularse aquellos en la LOFCA. En dicha, ley frente a la opción de establecer un sistema de financiación basado en los ingresos de cada Comunidad con independencia de sus necesidades financieras o adoptar otro sistema que tuviera en cuenta las necesidades de gasto en función de las competencias asumidas, se optó por este segundo modelo<sup>15</sup>.

Esa opción por un sistema basado en la consideración del gasto, hizo que no se estimase realmente importante dar un amplio margen de actuación a la potestad tributaria regional. En un inicio se entendió que aquella podía ejercitarse suficientemente dentro del marco establecido por el legislador, que parecía entender que aquella debía materializarse principalmente por medio de tasas y contribuciones especiales, sin atender a la importancia de que aquella se extendiera sobre el campo de los impuestos<sup>16</sup>. La preocupación de las regiones al respecto fue mínima por la garantía de recursos que el Estado asumió a favor de aquellas en virtud de la Disposición Transitoria Primera de la LOFCA.

---

<sup>15</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 104

<sup>16</sup> Debe apreciarse por interpretación sistemática que en la LOFCA se regulan primero en los art.7 y 8 las tasas y contribuciones especiales para después regular en el art.9 los impuestos autonómicos.

Durante ese periodo inicial, además de las transferencias directas de recursos del Estado por vía presupuestaria, sin separarse de la consideración del gasto como criterio de determinación de la financiación autonómica, se estableció como fórmula adicional de financiación, la cesión de la recaudación de varios impuestos estatales; fórmula de financiación que, al ser de titularidad estatal, permitía todavía controlar la autonomía de los ingresos, que era temida por considerar que podía generar o incrementar aún más las desigualdades existentes entre las regiones ricas y las pobres.

Hasta la Ley 14/1996 reguladora del régimen general de cesión de tributos del Estado a las CC.AA, el sistema de financiación autonómica siguió descansando principalmente en un mecanismo de transferencia; de manera que las Comunidades Autónomas se nutrían principalmente por vía de transferencia de recursos financieros del Estado<sup>17</sup>, que entonces era el ente que gravaba en mayor medida las principales fuentes de riqueza. Sin embargo, la aplicación a partir de dicha ley del principio de corresponsabilidad, considerado como *la contribución de cada Administración, en la medida de lo posible, a la autofinanciación de sus necesidades de gasto por medio de sus propias fuentes tributarias y sobre la base de sus propias decisiones políticas*<sup>18</sup>, supuso una transformación radical de la estructura originalmente empleada para sostener los gastos de las autonomías.

Se pasó del antiguo sistema de transferencia a uno de corresponsabilidad, de manera que se procuró que cada Administración se hiciera corresponsable de la cobertura de sus gastos, atendiéndolos fundamentalmente a través de sus propios ingresos, siendo esencial el uso de sus propios tributos, al ser aquellos la principal fuente de financiación en toda Administración.

Dicho paso de un sistema de transferencias a uno de corresponsabilidad se ha apreciado por el propio Tribunal Constitucional<sup>19</sup> que ha manifestado que *“la autonomía financiera ha venido configurándose desde sus orígenes más por relación a la*

---

<sup>17</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 10º, 13/1992 FJº 7º

<sup>18</sup> SUAREZ PANDIELLO La corresponsabilidad fiscal en las entidades locales Papeles de economía española, , Nº 83, 2000 , P. 210

<sup>19</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º

*vertiente del gasto, que con relación al ingreso—como capacidad para articular un sistema suficiente de ingresos— (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, F. 7, y 104/2000, de 13 de abril, F. 4); por ello, es evidente que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se ha venido articulando desde la óptica de unas Haciendas territoriales de transferencia en las que el grueso de sus ingresos procedían del Presupuesto estatal, a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, F. 7, y 68/1996, de 18 de abril, F. 10). No obstante, no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de «corresponsabilidad fiscal» y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público”.*

El paso de un sistema de transferencias a uno de corresponsabilidad, ha sido posible ya que el constituyente, a la hora de regular los recursos financieros de las Comunidades Autónomas, no determinó cómo podían utilizarse; siendo por ello posible que puedan configurarse, a lo largo de la existencia del sistema de financiación autonómico, distintos modelos. Así, dentro del marco constitucional del art.157 CE son factibles diversos modelos de financiación<sup>20</sup>, pudiendo todavía surgir nuevos modelos alternativos a los hasta ahora aplicados.

Debe atenderse al porqué de la inicial configuración del sistema de financiación basado en un mecanismo de transferencia. Este obedecía principalmente a la necesidad de dotar de recursos financieros a las regiones cuando estas, desde el momento inicial de su creación, se encontraron con que las principales fuentes de riqueza ya estaban gravadas por el Estado, estando limitada por ello su utilización. Así el propio TC apreció que “la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales”<sup>21</sup>. En esas condiciones, la inicial ocupación por el Estado de las principales manifestaciones de riqueza hicieron que, en virtud del

<sup>20</sup> PALAO TABOADA C. “La distribución del poder tributario en España” Crónica Tributaria nº 52/1985 Ed.IEF 1985 P.183

<sup>21</sup> SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º



principio de suficiencia, como mecanismo esencial de garantía de acceso de las regiones a un sistema adecuado de ingresos en términos de suficiencia<sup>22</sup>, el Estado se responsabilizase especialmente de esa idoneidad en la cuantía de los ingresos para atender a los gastos derivados de las competencias asumidas.

Ante la imposibilidad material existente en ese momento de que las regiones pudieran cubrir sus propios gastos a través de su propio sistema de ingresos, el principio de suficiencia desplegaba toda su eficacia como mecanismo complementario de ingresos<sup>23</sup>, proveyendo a las autonomías los ingresos necesarios por medio del correspondiente mecanismo supletorio, que en este caso estaba fundamentalmente compuesto de transferencias a cargo de los Presupuestos Generales del Estado. Lo que no se ingresaba por las Comunidades Autónomas, se veía compensado, en base al principio de suficiencia, por medio de la correspondiente transferencia a cargo de lo ingresado por el Estado en virtud de su inicial sistema tributario omnicompreensivo. Evidentemente en dicha situación inicial la autonomía financiera se fundamentaba en la vertiente de los ingresos. Así el TC en su día, apreciando el inicial sistema de transferencias, consideró que **dentro de un sistema de financiación autonómica así concebido -con un fuerte predominio de las fuentes exógenas de financiación- la autonomía presupuestaria de las Comunidades Autónomas, adquiriría un papel capital en la realización efectiva de la autonomía financiera** de las Comunidades Autónomas<sup>24</sup>. Por ello la autonomía financiera en cuanto a la vertiente de los ingresos, en esos momentos era prácticamente inexistente, existiendo básicamente una autonomía de gasto<sup>25</sup>.

Al cambiarse el modelo de financiación autonómica desde un modelo de transferencias a uno de corresponsabilidad, el principio de suficiencia ha adquirido un nuevo significado. A partir de la Ley 14/1996, las Comunidades Autónomas asumen el principio de corresponsabilidad de manera que adquieren un mayor compromiso a la hora de financiarse sus propios gastos, desde el momento en que el Estado les permite

---

<sup>22</sup> TC en sentencias 289/2000 FJº 3º, 63/1996 FJº 11º, 96/1990 FJº 7º

<sup>23</sup> CALVO ORTEGA R. Curso de Derecho Financiero, Parte general Ed. Thomson Civitas 2006 P. 420 y sig.

<sup>24</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 10º, 13/1992 FJº 7º

<sup>25</sup> SSTC 135/1992 FJº 8º declara expresamente que “el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos

por vía de la cesión de tributos, participar de un modo directo y en mayor medida en el aprovechamiento de la materia imponible ya gravada por aquel <sup>26</sup>.

El principio de suficiencia pierde eficacia; ya que mientras que inicialmente éste era prácticamente el eje fundamental en torno al cual giraba la financiación regional, a partir de la instauración del principio de corresponsabilidad, pasa a ser un mero complemento de carácter subsidiario. La debilitación de los mecanismos de suficiencia ha supuesto la apertura del debate sobre la distribución de la materia imponible según los criterios e interpretación vigente de la LOFCA, al encontrar las regiones en aquella un obstáculo casi insalvable para poder proveerse de recursos suficientes por medio de sus propios tributos así como por medio de la recaudación de los impuestos actualmente cedidos<sup>27</sup>.

En la actualidad parte de la doctrina considera que **los impuestos cedidos deben mantener el carácter de recursos tributarios de titularidad estatal, admitiendo que puedan perder sólo dicha condición si el Estado decidiera su derogación de manera que el Estado renunciara a la materia imponible gravada a favor de las Comunidades Autónomas** <sup>28</sup>. Dicha postura entiende que la corresponsabilidad, como mecanismo de garantía de la autonomía financiera regional y por lo tanto la suficiencia de recursos, implica la necesidad de aprovechar en mayor medida la materia imponible actualmente gravada por los tributos estatales, siendo lógica consecuencia de dicho incremento la intensidad del aprovechamiento por las regiones del tributo estatal. Dicha tendencia, de acuerdo con ese sector doctrinal mayoritario, tiende a reivindicar no sólo un mayor porcentaje de la recaudación, sino también mayores competencias normativas; pretensión que sin embargo choca con un techo que es la propia naturaleza de los tributos cedidos, cuya existencia como tales, hace necesario que los elementos

---

<sup>26</sup> Exposición de motivos de la Ley 14/1996 confirma que la corresponsabilidad se traduce en “*la ampliación del ámbito de la cesión de tributos a una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y, de otro, la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos*”.

<sup>27</sup> Con la reciente reforma de la LOFCA aprobada el 12 de noviembre de 2009 se han incrementado los porcentajes de recaudación del IRPF, IVA e Impuestos Especiales de Fabricación, lo cual supondrá un incremento mayor de la corresponsabilidad y una menor fuerza del principio de suficiencia si bien la existencia del Fondo de Suficiencia del art.13 de la LOFCA se sigue manteniendo.

<sup>28</sup> CALVO VERGUEZ J.C Financiación Autonómica problemas constitucionales Ed: Thomson Civitas 2005 P.79

estructurales que sean configuradores de cada uno de los impuestos cedidos siga regulándose por el Estado<sup>29</sup>. Incluso, algunos autores consideran que resulta incompatible la naturaleza del impuesto cedido como tributo estatal y el reconocimiento de poder normativo sobre el mismo a las Comunidades Autónomas<sup>30</sup>.

La posible llave para salvar esa mayor tendencia en el **aprovechamiento de la materia imponible ya gravada por el Estado a través de sus propios tributos sin chocar con el obstáculo consistente en la titularidad que este último ostenta, podría ser como sugería CALVO VERGUEZ la derogación por el Estado de parte de sus tributos, con la consiguiente liberación de la materia imponible** que venían gravando. De esta manera se materializaría el principio de autonomía en la vertiente de los ingresos, al tener más libertad para crear sus propios tributos y por lo tanto determinar la plenitud de sus elementos de cuantificación de manera que su autonomía financiera se completaría de un modo pleno<sup>31</sup>. Considerando por ello que el principio de corresponsabilidad implica principalmente “desplazar sobre la hacienda de las Comunidades Autónomas la responsabilidad de obtener sus ingresos”<sup>32</sup>, las regiones dispondrían de un mayor margen para poder organizar su sistema de ingresos sin condicionamientos producidos por la inicial ocupación de la materia imponible y el consiguiente obstáculo para su nueva imposición bien en virtud del principio de no confiscatoriedad, bien por el deber de respetar las prohibiciones del art.6.2 y 6.3 de la LOFCA que en ciertas ocasiones resultan difíciles de salvar.

No obstante esa libertad para crear sus propios tributos no debería suponer un abandono pleno de la materia imponible por el Estado por varios motivos.

---

<sup>29</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.78 TEJERIZO LOPEZ J.M citado por SIOTA ÁLVAREZ M. en *La Financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 361. Donde se refiere su propuesta por la que plantea en vez de aprobarse leyes detalladas de cesión se aprueben leyes de bases en los que se fijen los elementos básicos de los tributos, para después las CCAA adoptar dentro de los límites del legislador estatal las modalidades de tributación que estimen por convenientes.

<sup>30</sup> PEREZ ROYO *El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional* Ed. MC Grawhill 1997 P. 51

<sup>31</sup> ZORZONA PÉREZ *Tributos Propios y recargos de las Comunidades Autónomas* Documentación Administrativa nº 232-233/1993 P.480, manifiesta que “el reconocimiento de determinados recursos del art.157 obligan a concluir que se les ha concedido a las Comunidades Autónomas el derecho a inventar impuestos”.

<sup>32</sup> MONASTERIO ESCUDERO C, PÉREZ GARCÍA F, SEVILLA SEGURA J. citados por BORRERO MORO CJ “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi 2004 P. 34

Así ante todo debe garantizarse al Estado la plena disposición de medios para la realización de la solidaridad que le compete conforme al art.138CE. Considera el TC <sup>33</sup> que conviene “evitar asimismo que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública».

En segundo lugar debe apreciarse que las Comunidades Autónomas no necesitan de un modo indispensable la liberación de la plenitud de materias imponibles actualmente ocupadas por el Estado, ya que no sólo disponen de sus propios tributos como mecanismo de financiación, sino que gozan de otros recursos como son los ingresos patrimoniales, el recurso a la deuda pública y por supuesto las correspondientes transferencias a cargo de los recursos financieros del Estado. Incluso la doctrina que apoya más fuertemente la corresponsabilidad, es consciente de que los tributos propios no pueden ser la única vía de financiación de las Comunidades autónomas, ya que ello implicaría un perjuicio para las autonomías con menor capacidad fiscal <sup>34</sup>. RODRIGUEZ BEREIJO manifiesta que la autonomía financiera no puede identificarse con autofinanciación, recordando que así lo ha declarado el TC en su Sentencia 4/1981 de 2 de febrero de 1981<sup>35</sup>.

En definitiva la liberación o nuevo reparto de la materia imponible, como consecuencia del principio de corresponsabilidad, en aras del logro de una autonomía más plena, no debe necesariamente conducir, según considera parte de la doctrina, a una autofinanciación<sup>36</sup>. En efecto autores como SOLER ROCH consideran que la hacienda regional se configura en la Constitución como una hacienda dependiente de la Estatal, al

---

<sup>33</sup> SSTC 13/2007 FJº 3º que a su vez es referida y analizada por MARTIN QUERALT J. Agua Clara en el sistema de financiación autonómica Tribuna Fiscal nº 197/2007 P. 5. En idéntico sentido se ha pronunciado el TC en sentencias STC 13/1992, de 6 de febrero, FJº. 2; y en el mismo sentido STC 68/1996, de 4 de abril

<sup>34</sup> CASTELLS OLIVERES A. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas : situación actual y líneas de revisión* revista Presupuesto y Gasto Público nº 5/1991 Ed. Instituto de Estudios Fiscales P. 15

<sup>35</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985 , P. 69

<sup>36</sup> BORRERO MORO CJ “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P.28

hacerse mención en el art.157.1 CE dentro de los recursos a las posibles transferencias de recursos financieros desde el Estado a las Comunidades Autónomas<sup>37</sup>.

En tercer lugar debe considerarse que el poder tributario de las Comunidades Autónomas no podría operar libremente, una vez liberada la materia imponible por el Estado. En efecto, aquel no se contempla en la Constitución como un poder absoluto, **sino como un poder condicionado**<sup>38</sup>. **Así debe recordarse que el art.156.1 CE al declarar la autonomía financiera regional inmediatamente subordina a esta a lo que disponga la Hacienda Estatal. Ello implica claramente que el reparto del aprovechamiento de la materia imponible se va realizar por la Hacienda Estatal en virtud de su poder de coordinación, en aras de obtener una cierta homogeneidad en la ordenación de los tributos**<sup>39</sup>.

De lo expuesto resulta claramente demostrado que el actual reparto de la materia imponible, donde las regiones participan de la riqueza gravada por el Estado por medio de la cesión de sus tributos, es una consecuencia directa del principio de corresponsabilidad instaurado en el sistema de financiación regional, que impone a las autonomías la necesidad tener mayor autonomía de ingresos para contribuir, en la medida de lo posible, a financiar con sus propios ingresos, los gastos derivados de los servicios públicos asumidos. **A su vez la mayor autonomía de ingresos descansa principalmente en el incremento de las competencias normativas sobre los tributos que recaen sobre la riqueza gravable**<sup>40</sup>. Dicho incremento se puede hacer de dos formas, bien incrementando la competencia normativa sobre los impuestos cedidos o bien mediante la liberación de materia imponible de manera que sea la propia Comunidad Autónoma la que regule directamente todos los elementos del tributo sin necesidad de obtener cesiones normativas.

Hasta el momento la ampliación de la autonomía financiera se ha hecho a través de la sucesiva ampliación de las competencias normativas sobre los tributos estatales cedidos.

---

<sup>37</sup> SOLER ROCH *Organización Territorial del Estado* ( Comunidades Autónomas) vol IV Ed: IEF P. 3034

<sup>38</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º in fine

<sup>39</sup> SSTC 68/1996 FJº 9º

<sup>40</sup> BORRERO MORO CJ “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi 2004 P. 34

Sin embargo, en la actualidad la cesión normativa ha llegado a un techo difícil de superar so pena de hacer perder al tributo cedido dicha condición por estar regulado básicamente por el ente cesionario. Muestra del techo que se ha alcanzado en materia de cesión de competencias normativas es que en la reciente reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, el legislador ha optado por incrementar la corresponsabilidad mediante el incremento de los porcentajes de recaudación, ampliando sólo tímidamente las competencias normativas de las regiones sobre un único tributo cedido, el IRPF, permitiéndolas determinar la cuantía del mínimo personal y familiar. Es claro que el legislador ha tenido una ocasión idónea para ampliar en mayor medida las competencias normativas cedidas, sin embargo no lo ha hecho seguramente por la conciencia de que no se pueden ampliar más so pena de perder el tributo la condición de tributo estatal, para pasar a tener la consideración de tributo compartido, figura no prevista por nuestra Constitución entre las fuentes de financiación autonómica.

En este sentido la liberación de la materia imponible para permitir su posterior ocupación por las Comunidades Autónomas, se perfila como una alternativa interesante a la cesión de tributos, ofreciendo un campo de extensión más amplio que en la cesión. Aún así dicha liberación de la materia imponible no está exenta de complicaciones por el peligro de que en base a la regulación diferenciada de cada región pueda quebrarse la uniformidad hasta ahora existente en el sistema tributario. Para ello deberá el Estado ejercitar su poder de coordinación imponiendo ciertos límites para contener la autonomía financiera de las regiones en la vertiente de los ingresos.

## 2) Distribución de la materia imponible en la Constitución

La materia imponible no se reparte en la Constitución de un modo expreso. En efecto en la Norma Suprema no se contempla ni un solo artículo que reconozca expresamente que determinadas manifestaciones de capacidad económica, por lo tanto potenciales fuentes impositivas, queden adscritas a un determinado ente territorial.

Aunque no exista una referencia expresa a la distribución de la materia imponible entre los distintos niveles de organización territorial, existe un artículo, que es el 133.1, cuya

literalidad parece determinar con contundencia la preferencia del Estado para poder gravar con sus tributos cualquier manifestación de capacidad económica de los ciudadanos desde el momento que aquel ostenta “*la potestad originaria para establecer tributos*”. De acuerdo con el referido art.133.1 CE existe una atribución claramente prioritaria del poder tributario a favor del Estado <sup>41</sup>. Dicho artículo, combinado con la competencia en materia de Hacienda General que se le encomienda por el art.149.1.14ª, determina que el Estado tenga un protagonismo esencial a la hora de distribuirse la materia imponible entre los distintos niveles de jurisdicción territorial. En efecto el TC ha afirmado que “*En definitiva, la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3, todos ellos de la CE, determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado*”<sup>42</sup>.

Esa posición del Estado, para regular sus propios tributos y delimitar las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, ha traído como resultado una posición de ventaja frente aquellas a la hora de proceder a la ocupación de la materia imponible, desde el momento que, en el ejercicio de dicha función delimitadora de las competencias materializado a través de la LOFCA <sup>43</sup>, ha impuesto una serie de límites a las Comunidades Autónomas a la hora de ocupar la materia imponible.

La posición preferente del Estado en el ejercicio del poder tributario, se puede fundamentar en la responsabilidad que sobre el mismo recae, de acuerdo con el art.138 CE, de velar por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español. **Siendo suya dicha responsabilidad, resulta lógico que el constituyente haya querido dejar al Estado una plena libertad de asunción de medios para la consecución de la solidaridad como objetivo primordial de la Norma Suprema** de conformidad con el art.2 CE. Consecuencia de dicha responsabilidad del Estado en la materialización de la solidaridad, es que el art.156.1

<sup>41</sup> MENENDEZ MORENO *Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed Lex Nova 2006 P. 55

<sup>42</sup> SSTC 72/2003 de 10 de abril FJº 5º y 192/200 de 13 de julio FJº 6º y 181/1988 FJº 3º

<sup>43</sup> CALVO VERGUEZ J.C *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.40 GARCIA MARTINEZ A. *Los títulos competenciales que inciden en la hacienda autonómica; posibilidades y límites*. Rev. Crónica Tributaria nº 92/1999 Ed. IEF P.78y 91

CE vuelve a señalarla como límite de la autonomía financiera y por lo tanto para la ocupación de materias impondibles por vía de tributos autonómicos<sup>44</sup>.

Igualmente para asegurar la plena consecución de la solidaridad se impone a las Comunidades Autónomas el deber de respetar la coordinación que ejercita el Estado, al ser instrumento necesario para garantizar el equilibrio económico perseguido para todas las partes del territorio. En efecto FALCON Y TELLA considera que para lograr la realización del fin común que constituye la solidaridad, es necesario por un lado participar financieramente (compensación) y por otro la definición de dicho interés común y la obligación de cada Comunidad Autónoma de tenerlo en cuenta (coordinación)<sup>45</sup>.

Por lo expuesto anteriormente se puede concluir que, aunque la Constitución no hace una distribución expresa de la materia imponible, aquella sienta la premisa esencial en su distribución que consiste en la prioridad del Estado, a efectos de que a este no sufra en ningún momento impedimento alguno por las regiones a la hora de cumplir su objetivo esencial de materializar la solidaridad proclamada por la Constitución.

### 3) Distribución de la materia imponible en la LOFCA

Como se ha afirmado anteriormente la materia imponible no se reparte en la Constitución de un modo expreso. En efecto no se contempla en la Norma Suprema ni un solo artículo que establezca que determinadas manifestaciones de capacidad económica, por lo tanto potenciales fuentes impositivas, queden adscritas exclusivamente a un determinado ente territorial. Sin embargo dicha Norma Suprema en su art.133.1, al reconocer que el Estado tiene la potestad originaria para establecer tributos, le ha concedido prioridad frente a las Comunidades a la hora de crear tributos, dándole ventaja a la hora de ocupar las fuentes impositivas. Además, en ejercicio de su competencia de Hacienda General reconocida en la Constitución en sus art.149.1.14ª, el Estado tiene atribuida competencia en materia de coordinación de las relaciones entre

---

<sup>44</sup> SSTC 13/2007 FJº 3º

<sup>45</sup> FALCON Y TELLA R. La Compensación Ed. Congreso de los Diputados 1986 P. 136



las distintas Haciendas territoriales, reconociendo de nuevo por ello una posición de prioridad o supremacía de la Hacienda estatal sobre las demás.

En efecto, si a pesar de haberse reconocido a favor del Estado una prioridad para establecer tributos, las Comunidades Autónomas hubieran podido crear sus propios tributos libremente sin ningún tipo de sistema que garantizase la prioridad que el art.133.1 de la Constitución concede a la potestad tributaria estatal, esta última podría haberse visto en peligro por posibles conflictos con los tributos autonómicos que podrían haber socavado paulatinamente las fuentes de riqueza inicialmente ocupadas por los tributos estatales.

El art.133.1 CE supone el reconocimiento de una prioridad pero no de una exclusividad en el aprovechamiento de la materia imponible por el Estado. Por ello se hacía necesario establecer algún tipo de instrumento o sistema que velase por la salvaguardia de la posición prioritaria del Estado en caso de conflicto con las Comunidades Autónomas y que para ello sujetase su potestad tributaria. Por todo lo expuesto el constituyente entendió que debía existir una coordinación de las potestades tributarias de los distintos niveles jurisdiccionales, debiendo necesariamente encomendarse esta al Estado en cuanto garante de la unidad de la Nación y por ende de la solidaridad que necesariamente debe existir en ella<sup>46</sup>. En este sentido el TC ha recalcado que la coordinación significa “*a integración de actos parciales en un sistema global*”<sup>47</sup>.

Como resultado de la competencia que en materia de coordinación tiene el Estado y por materialización del art.157.3 CE, se promulgó la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas LOFCA.

De una lectura del art.157.3CE se puede comprobar cómo la Constitución, tras fijar y enumerar las competencias financieras de las regiones en el anterior apartado 1 del mismo artículo, se remite exclusivamente al legislador estatal cuando se trata de regular

---

<sup>46</sup> GARCIA MARTINEZ A. considera que el principio de coordinación funciona como criterio de articulación entre el principio de autonomía y el de unidad, de manera que trata de moderar la tensión existente entre ambos principios en *Los títulos competenciales que inciden en la hacienda autonómica; posibilidades y límites*. Rev. Crónica Tributaria nº 92/1999 Ed. IEF P.77

<sup>47</sup> SSTC 32/1983 de 28 de abril FJº 2º , , 45/1991 de 28 de febrero FJº 3º

el ejercicio de las competencias financieras previamente asumidas por vía de sus Estatutos.

Esa actuación unilateral del Legislador estatal ha sido admitida por el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones por considerar imprescindible garantizar que no se produjeran incongruencias y fricciones al inicio del ejercicio de las competencias financieras por parte de las regiones. Así el TC ha manifestado que “ *no se pretendió sino habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de Con el art. 157.3 CE, que prevé la posibilidad de que una Ley Orgánica regule las competencias alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía. Su función no es, por tanto, como es obvio, la de establecer una reserva de Ley Orgánica en cuya virtud cualquier aspecto atinente al nutrido grupo de recursos autonómicos enumerados en el art. 157.1 CE requiriese ineludiblemente una norma de tal rango, sino sencillamente permitir que una Ley Orgánica -la actual LOFCA- pudiese insertarse en el bloque de la constitucionalidad delimitador del concreto alcance de las competencias autonómicas en materia financiera*<sup>48</sup> “.“

Para CALVO VERGUEZ la LOFCA no nace de un modo coyuntural y supletorio ante la ausencia de Estatutos que regulen el ejercicio de la autonomía financiera de las regiones, sino que simplemente constituye una expresión de la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General y que por lo que respecta a los tributos es una clara manifestación del poder originario del Estado para crear y establecer tributos<sup>49</sup> . Parece decantarse el TC por la tesis mantenida por CALVO VERGUEZ cuando manifiesta “ *aun cuando las Comunidades Autónomas en virtud de su autonomía sean titulares de determinadas competencias financieras, en indudable conexión con la potestad originaria del Estado para establecer tributos (art. 133.1 CE) y con la competencia exclusiva de éste en materia de «hacienda general», conforme establece el art. 149.1.14 CE , el art. 157.3 CE atribuye al Estado la «fijación del marco y los*

<sup>48</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 9º

<sup>49</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.40

límites en que esa autonomía ha de actuar» mediante una Ley Orgánica a la que confiere una función específica y constitucionalmente definida (a tal previsión responde la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas LOFCA), esto es, le atribuye, no sólo la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, sino también el establecimiento de normas para resolver los conflictos que pudieran surgir, así como la determinación de las posibles fórmulas de colaboración entre las Comunidades Autónomas y el Estado (No debemos olvidar que, de conformidad a nuestra doctrina, «[c]on el art. 157.3 CE, que prevé la posibilidad de que una Ley Orgánica regule las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, no se pretendió sino habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía»<sup>50</sup>.

Expuesto lo anterior, resulta claro que a través de la LOFCA se van a imponer unos límites al poder tributario de las regiones, que son inherentes a la delimitación y regulación que el Estado, por habilitación del art.157.3 CE, hace de sus competencias financieras. En este sentido en la LOFCA ante todo establece en su art.2 un freno al ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas que es la coordinación con la Hacienda del Estado reiterando el mismo límite impuesto por el art.156.1 CE.

Además, como consecuencia del poder originario reconocido al Estado para establecer tributos del art.133.1 CE, el art.6.2 de la LOFCA impone el deber de las Comunidades Autónomas de no establecer tributos sobre hechos imponible gravados por el Estado. Dicho límite además es consecuencia de la preferencia que en materia de potestad normativa tributaria se reconoce al Estado cuya materialización se produce en la LOFCA en virtud de la competencia exclusiva que corresponde al Estado en materia de coordinación se principio de coordinación según el art.149.1.14ª y 156.1 CE.

---

<sup>50</sup> SSTC 252/1988 de 20 diciembre FJº 3º

Debe apreciarse que ese artículo 6.2 de la LOFCA no implica la reserva de una materia tributaria sólo para el Estado, una vez ocupada esta por este mediante la configuración de un tributo. En efecto dicho precepto sólo prohíbe la creación de un nuevo tributo autonómico cuando este emplea el mismo hecho imponible que el que configura un tributo estatal ya existente. Así se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en Sentencia 37/1987 FJº 14 y 186/1993 en FJº 4º. En este sentido el Tribunal Constitucional también ha aclarado que el hecho imponible es un instituto jurídico que se utiliza como elemento configurador de un tributo, para ello selecciona un concreto aspecto de la realidad o del terreno de lo fáctico consistente en una manifestación de capacidad económica. Sin embargo la materia imponible es aquella realidad considerada de un modo general como una manifestación de riqueza o capacidad económica, de la que se extrae el referido hecho imponible. Esa realidad que refleja capacidad económica puede asumir la forma de renta, patrimonio y consumo, sin perjuicio de que a partir de la misma materia imponible puedan configurarse varios hechos imponibles. Así literalmente el TC afirma *hecho imponible «es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria».* En suma, *«en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes»* toda vez que al hecho imponible –que es una creación normativa– *«le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto»*<sup>51</sup>.

Por lo expuesto se puede comprobar que la ocupación de una materia imponible por el Estado no impide que la misma pueda ser aprovechada por las Comunidades Autónomas que pueden evitar la infracción de la prohibición del art.6.2 de la LOFCA creando otro hecho imponible a partir de la misma materia imponible si esta lo permite. Pero incluso en el caso de que la materia imponible no diera lugar a la posibilidad de

---

<sup>51</sup> SSTC 289/2000 de 30 de noviembre FJº 4º y 168/2004 de 6 de octubre FJº 6º

crear un nuevo tributo autonómico, ello no excluiría la posibilidad de aprovechar la misma materia imponible a partir de la creación de un recargo autonómico sobre las bases o las cuotas del impuesto estatal preexistente que ocupase la materia imponible. En este caso dicha vía de aprovechamiento de la materia imponible tendría como únicos límites los que fija el art.12 de la LOFCA que prohíbe que supongan una minoración de los ingresos del Estado o desvirtúen la naturaleza o estructura del mismo. Dichos límites vuelven a confirmar la teoría de que el Estado, en el ejercicio de su poder tributario, debe estar libre de todo obstáculo o impedimento en aras de la consecución de la solidaridad de la que es responsable.

El TC ha afirmado que *“el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, como se destaca por los representantes del Parlamento y Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía y por el Letrado del Estado, a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imposables, estrictamente”*<sup>52</sup>. Según los anteriores argumentos, siempre será admisible el aprovechamiento simultáneo de la misma materia imponible por el Estado y las Comunidades Autónomas bien por vía de los propios tributos de estas o por efecto de sus recargos sobre los tributos estatales.

En la doctrina existen dos posturas acerca de la interpretación del art.6.2 de la LOFCA una hace una interpretación restrictiva de manera que lo que excluye la citada norma es una configuración formal por las regiones de un hecho imponible **idéntico** al empleado por el legislador estatal para configurar su tributo<sup>53</sup>. Para otros autores sin embargo la interpretación de dicho artículo debe hacerse más extensiva, ya que de lo contrario

---

<sup>52</sup> SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º

<sup>53</sup> CHECA GONZALEZ C. *Consideraciones acerca de la nueva regulación de los tributos propios en la propuesta de futuro Estatuto de Autonomía de Extremadura* Revista de Derecho de Extremadura nº2 2008 P.5

cualquier variación dirigida a no repetir literalmente el hecho imponible del tributo estatal, serviría para eludir el límite del art.6.2 <sup>54</sup>.

Todo lo anterior permite afirmar que **el art.6.2 de la LOFCA no distribuye ni encomienda materia tributaria alguna, únicamente determina la prioridad del Estado en la ocupación de la materia imponible considerada con carácter general.**

En el actual art.6.3 de la LOFCA se contiene otra prohibición que persigue evitar la doble tributación derivada de la concurrencia de un tributo autonómico y otro regional sobre el mismo hecho imponible. En efecto, **tras la reciente reforma de la LOFCA aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, establece expresamente que *“los tributos de las Comunidades Autónomas no podrán establecer hecho imposables gravados por los tributos locales”*. Acto seguido dicho artículo establece que *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales”*.

La nueva redacción del art.6.3 viene a establecer básicamente para las Comunidades Autónomas una prohibición del mismo alcance que la que establece que el art.6.2, al prohibir a las Comunidades Autónomas establecer su tributo propio sobre un hecho imponible ya empleado por otro nivel de Hacienda territorial. Aunque en este caso, en vez de prohibir el uso de los hechos imposables gravados por el Estado, establece la prohibición respecto al uso de los hechos imposables empleados para configurar los tributos locales.

Así, asumiendo la interpretación que el TC hace de la eficacia del art.6.2, consagra indirectamente un disfrute simultáneo de la misma materia imponible tanto por las regiones como por Entidades locales, con la única limitación de que escojan el mismo supuesto de hecho para definir sus tributos coincidentes o yuxtapuestos.

---

<sup>54</sup> En este sentido se ha pronunciado CASADO OLLERO G. en *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas* Ed.Universidad de Granada 1981 P.30 y LAGO MONTERO J.M en *El Poder de las Comunidades Autónomas* Aranzadi Navarra 2000 P.49 y sig. Referidos por GARCIA LUQUE E. *Descentralización de las Fuentes de Financiación de las CCAA de régimen común* en obra Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega Ed. Lex Nova 2005 P.1848

La anterior redacción del art.6.3 de la LOFCA admitía que las Comunidades Autónomas pudieran establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reservara a las Corporaciones Locales, cuando así lo previera y contemplara dicha legislación. Por ello a través de un argumento a “*sensu contrario*” se consideró que no podía admitirse que las regiones crearan tributos sobre materias imponibles que la legislación de régimen local reservara al aprovechamiento de las Entidades Locales, salvo cuando dicha ley así lo admitiera.

Algunos autores como BORRERO MORO<sup>55</sup> han apreciado que el art.6.3 de la LOFCA en su anterior redacción no muy diferente a la actual, coadyuvaba a la configuración jurídica de la autonomía financiera de las regiones, en cuanto a la vertiente de los ingresos, al delimitar el poder tributario de estas a la hora de establecer tributos propios.

El TC en su sentencia 289/2000 FJº 4º determinó que cuando en el art.6.3 de la LOFCA, en su anterior redacción, se hacía referencia a “*materias reservadas*”, no se estaba refiriendo a materias competenciales de las que se enumeran en la Ley 7/1985 reguladora de Bases de Régimen Local, sino a las materias objeto de tributos locales. Dicha identificación se encontraba avalada por una parte de la doctrina <sup>56</sup>, aunque otra parte consideraba que era defendible la interpretación de “materias” en los términos del hecho imponible para evitar una importante restricción del poder tributario de las Comunidades Autónomas <sup>57</sup>. En este sentido entendió BORRERO MORO que cuando el legislador cambió en la redacción del anterior art.6.3 la expresión “*hecho imponible*”, contenida en la redacción del proyecto de ley, por “*materias reservadas*”, lo que quiso hacer era ampliar el poder tributario de las regiones y no restringirlo <sup>58</sup>. Dicho autor entendió que cuando el art.6.3 de la LOFCA en su redacción anterior a la reforma

---

<sup>55</sup> BORRERO MORO C.J “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi 2004 P. 44

<sup>56</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA P. *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales* Revista Impuestos Ed. La Ley 1985 II P. 58 CHECA GONZALEZ C. *El impuesto sobre tierras infrautilizadas de las Comunidad Autónoma Andaluza* Revista Impuestos Ed. La Ley 1987-IP.676 FERNÁNDEZ JUNQUERA M. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas y los principios de justicia* Palau nº 33 Revista Valenciana de Hacienda Pública 1998 P.60

<sup>57</sup> ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA *Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000* revista Impuestos nº 5 2001. 41

<sup>58</sup> BORRERO MORO C.J “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi P. 51-62

**aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, remitía a la legislación de Régimen Local, se producía un erróneo empleo de la legislación estatal ordinaria para regular implícitamente aspectos relativos al ejercicio de las competencias financieras autonómicas, que debieron regularse por vía de Ley Orgánica. Además entendía que en la Ley de Haciendas Locales no establecía expresamente una reserva de materia imponible a la tributación local. Así las medidas compensatorias que se contemplaban en dicho apartado<sup>3</sup> del art.6 de la LOFCA tenían sentido según aquel si se identificaba materias reservadas con “hecho imponible”, ya que sólo en ese caso la coincidencia en el mismo hecho imponible de un impuesto autonómico con uno local generaba una pérdida de recaudación.

Ese autor además consideró que si la expresión “materias reservadas a las Corporaciones Locales” refería a la riqueza gravable ocupada no sólo por impuestos locales, sino también por tasas y contribuciones especiales, ello hubiera extendido la materia imponible ocupada a determinadas actividades económicas y elementos patrimoniales para el caso de las tasas o sólo a estos últimos para el caso de las contribuciones especiales. Por ello debido al carácter extenso de la referida expresión así como a las múltiples conexiones entre esta y los distintos tributos locales, se hubiera producido una seria restricción de la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer tributos, debido a la notable ocupación de la materia imponible por los tributos locales<sup>59</sup>.

**Debe apreciarse que el anterior art.6.3 de la LOFCA no determinaba expresamente qué materias imponibles estaban reservadas a la tributación local, para esclarecer dicha materia se remitía a lo que disponía la legislación de régimen local.**

Así la LOFCA, en su anterior art.6.3, permitía al legislador ordinario determinar qué materias se reservan a la Hacienda Local, lo cual implícitamente había condicionado y limitado las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, en virtud de la

---

<sup>59</sup> CHECA GONZÁLEZ C. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes* para Ed. Aranzadi 2002 P. 87-94



prohibición contenida en dicho precepto<sup>60</sup>. Dicha remisión se hubiera podido considerar contraria al art.157.3, respecto de cuyo contenido el Tribunal Constitucional ha afirmado que “no caben introducir límites a la autonomía financiera de las Comunidades autónomas que no resulten de la normativa dictada por el legislador en virtud de lo dispuesto en el mencionado artículo 157.3”<sup>61</sup>.

Autores como MARTIN QUERALT y CASADO OLLERO defienden que la regulación de las competencias financieras de las regiones sólo podrá ser realizada por el legislador estatal mediante ley orgánica y de acuerdo con el conjunto de principios constitucionales que regulan la financiación autonómica: autonomía, coordinación y solidaridad<sup>62</sup>. De acuerdo con estos autores la remisión del anterior art.6.3 de la LOFCA a la legislación estatal ordinaria para determinar el campo de las materias tributarias susceptibles de ser ocupadas por las regiones, suponía una infracción del art.157.3 CE. Además implicaba que con una simple reforma de la Ley de Haciendas Locales se hubieran podido agotar las posibilidades de crear tributos autonómicos, vistas las escasas materias imponibles aún no afectadas por la tributación local.<sup>63</sup>

A pesar de que lo expuesto anteriormente tiene fundamento en el art.157.3 CE, la anterior postura no es predicable con carácter general. En efecto, debe destacarse que no toda la materia concerniente a la financiación de las Comunidades Autónomas debe regularse por ley Orgánica. El Tribunal Constitucional ha aclarado que, con la Ley Orgánica prevista en el art.157.3 CE, no se pretende establecer una reserva de ley orgánica en cuya virtud cualquier aspecto atinente al nutrido grupo de recursos enumerados en el art.157.1 CE requiriese ineludiblemente una norma de tal rango<sup>64</sup>. Así ha admitido que no existe en principio imposibilidad constitucional para que la Ley Orgánica llame a la ley ordinaria a integrar en algunos extremos sus disposiciones de desarrollo dando lugar a la colaboración entre estas normas<sup>65</sup>. En definitiva es

---

<sup>60</sup> BORRERO MORO C.J “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P. 67

<sup>61</sup> SSTC 179/1987 FJº 3º

<sup>62</sup> MARTIN QUERALT J. LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO G. , TEJERIZO LÓPEZ J. Curso de Derecho financiero y Tributario Ed. Tecnos 2003 P.250

<sup>63</sup> BORRERO MORO C.J “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P. 67

<sup>64</sup> SSTC 68/1996 FJº 9º ,

<sup>65</sup> SSTC 137/1986 FJº 3º y 224/1993

admisible que la regulación de determinados aspectos de las fuentes de ingresos de las regiones se regule por ley ordinaria, como es el caso de las leyes de cesión de tributos que determinan el alcance y condiciones de la cesión. La aplicabilidad de las leyes ordinarias en la materia financiera autonómica se reconoce también por el propio art.1.2 de la LOFCA y por la memoria de la exposición de motivos de su proyecto de ley<sup>66</sup>. En este sentido debe recordarse que en los dos primeros proyectos de Constitución, publicados en el Boletín oficial de las Cortes de 5 de enero y 17 de abril de 1978, en el art.157.3 no se contenía reserva de ley orgánica sino de ley ordinaria. Será en la Comisión Constitucional del Congreso, en la que se aceptaría por unanimidad una enmienda del Grupo Parlamentario Socialistas de Catalunya, en el sentido de convertir la reserva de ley ordinaria en ley orgánica<sup>67</sup>. Por ello parece deducirse que la ley ordinaria no es ajena a la actividad financiera autonómica. PEREZ ROYO concluye que el art.157.3 CE impone una reserva de ley orgánica para la regulación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas y que afecta a todos los elementos esenciales de dicha regulación<sup>68</sup>.

En relación a esta cuestión existen autores que consideran que dicha remisión no puede ser un reenvío en blanco o en condiciones tan laxas que viniesen a defraudar la reserva constitucional a favor de la ley Orgánica<sup>69</sup>. Por ello BORRERO MORO<sup>70</sup>, cuya postura se comparte, consideró que la remisión del antiguo art.6.3 de la LOFCA constituyó una remisión en blanco al legislador ordinario, al permitir que una ley ordinaria como la LHL pudiera regular el ejercicio de aspectos tan esenciales de una de las competencias financieras reconocidas a las CCAA en el art.157.1 como son los tributos propios.

---

<sup>66</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 88

<sup>67</sup> La Constitución Española . Trabajos Parlamentarios tomo II pag 1645 Madrid 1980

<sup>68</sup> PEREZ ROYO J. El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional Ed. MC Grawhill Pag.118

<sup>69</sup> GARCIA DE ENTERRÍA FERNANDEZ T.R. *Curso de Derecho Administrativo I* Ed. Civitas 2004 P. 131

<sup>70</sup> Adoptando dicha postura BORRERO MORO realizó una interpretación crítica de la sentencia del TC 289/2000 en la que el Supremo Intérprete de la Constitución admitía por válida dicha remisión. BORRERO MORO C.J. *"La materia imponible en los tributos extrafiscales"* Ed. Aranzadi 2004 P. 70

Como argumento adicional o añadido a favor de la tesis del referido autor, podría recordarse la postura del TC reflejada en varias sentencias donde ha afirmado que **ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario propio de las CCAA puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria**<sup>71</sup>. Dicho criterio pudo ser trasladado a la interpretación del contenido de la anterior redacción del art.6.3 de la LOFCA, **para evitar una interpretación de dicho artículo con un criterio que hacía inviable o muy difícil el ejercicio de la potestad tributaria de las Comunidades autónomas, sobre todo cuando se trataba de un recurso financiero esencial para aquellas como son los tributos propios.**

Las anteriores consideraciones, sobre el contenido especialmente restrictivo de la capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas de la anterior redacción art.6.3 de la LOFCA, han sido en parte refrendadas por el legislador estatal que acogiéndolas, con la aprobación de su última reforma por Ley Orgánica 3/2009, ha aligerado la restricción que inicialmente imponía.

En efecto en la nueva redacción del art.6.3 ha establecido expresamente que **“las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones locales”.**

**Dicha redacción ha cambiado diametralmente la redacción del anterior art.6.3, ya que ha establecido como regla general la posibilidad de que las regiones puedan gravar la materia imponible empleada para configurar los tributos locales , cuando antes era la excepción , toda vez que antes sólo podían hacerlo cuando existía una habilitación previa del legislador estatal cuando este regulaba la Hacienda local.**

Ello supone una carta en blanco para que puedan establecer toda clase de tributos sobre la materia imponible reservada a las Corporaciones locales, siempre con la excepción de emplear el mismo hecho imponible que el usado para configurar los tributos de las Entidades locales.

---

<sup>71</sup> SSTC 150/1990 FJº 3º y 289/2000 FJº 3º

Dicha nueva redacción del art.6.3 LOFCA, al permitir gravar la misma materia imponible que la reservada a la Hacienda local, impide que el legislador estatal pueda limitar intensamente la capacidad normativa tributaria de las regiones por medio de la creación de tributos locales mediante ley ordinaria como sucedía antes y era objeto de crítica por la doctrina con la anterior redacción del art.6.3, que impedía a las regiones que pudieran emplear una concreta materia imponible por haberse escogido dentro de aquella un concreto supuesto como hecho imponible para configurar un tributo local .

Con la nueva redacción, si el legislador estatal amplía por medio de ley ordinaria el elenco de tributos locales, incrementándose la materia imponible afecta a los tributos locales, la nueva habilitación establecida en el art.6.3 de la LOFCA a favor del legislador autonómico le permitirá emplear la misma materia imponible a pesar de haberse escogido dentro de ella algún hecho imponible para crear el nuevo tributo local. Mientras, si el legislador decide reducir el elenco de tributos, lógicamente habrá menos posibilidades de coincidencia de hechos imponibles de tributos regionales y locales por lo que tampoco habrá conflicto.

La única incompatibilidad existente en virtud del actual art.6.3 de la LOFCA se produciría entre el tributo autonómico y el local si el legislador regional empleara los mismos supuestos de hecho que los empleados para configurar los tributos locales. Esta limitación más flexible que la anterior, permitirá a las regiones extender sus tributos a la actividad económica de las empresas, sobre el patrimonio inmobiliario o la realización de obras, materias imponibles hasta ahora proscritas para la tributación autonómica por la existencia de tributos locales que gravaban dicha materia imponible.

Atendiendo a la jurisprudencia del TC sobre la interpretación del art.6.2 de la LOFCA, se aprecia que la prohibición de la nueva redacción del primer párrafo art.6.3, que impide a las autonomías gravar los mismos hechos imponibles que los empleados para configurar los tributos locales, habría obtenido la misma eficacia aunque no le hubiera seguido el nuevo segundo párrafo que le sigue, al ser de perfecta aplicación la jurisprudencia relativa al art.6.2 al ser casi de idéntica redacción.

**En efecto, en dicho segundo párrafo del art.6.3 se reproduce, para el caso de concurrencia de tributos autonómicos y locales, una habilitación análoga a la reconocida por la jurisprudencia para la concurrencia de tributos estatales y regionales sobre la misma materia imponible. Así se proclama expresamente la posibilidad de las Comunidades autónomas de establecer tributos sobre las materias imposables que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. Dicho último pronunciamiento constituye una redundancia, si bien también implica una aceptación expresa por el legislador de la interpretación que hasta ahora ha dado el TC al art.6.2 LOFCA.**

### 3.1) Límites de ocupación de la materia imponible para el Estado

El Estado se caracteriza por tener reconocida por la Constitución la potestad originaria para establecer tributos conforme a su art.133.1CE. Ello implica ante todo que, en el ejercicio de su poder tributario, va a tener una posición de prioridad frente al resto de entes territoriales dotados de poder tributario de acuerdo con el art.133.2, 142 y 156 CE.

En virtud de dicha posición prioritaria el sistema tributario estatal tiende a acaparar el aprovechamiento de la materia imponible. Según SIMÓN ACOSTA el sistema tributario estatal *“adquiere un carácter omnicomprendivo de manera que agota prácticamente todos los objetos de imposición de manera que recae sobre todas las fuentes de riqueza : grava las rentas en el momento de su obtención, en el momento de su empleo o gasto (consumo) los incrementos patrimoniales que no constituyen renta, las transmisiones y actos jurídicos de contenido económico así como la posesión de bienes”*<sup>72</sup>.

CASADO OLLERO entiende que el fundamento de la potestad originaria para establecer tributos del Estado no se fundamenta en la soberanía del Estado, ya que considera que aquella radicaría en el pueblo según la Constitución, de manera que, al elegir éste a sus representantes tanto a nivel estatal como autonómico, considera que

---

<sup>72</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.35-36

sería lógico pensar que tanto el poder tributario estatal como autonómico derivan de la soberanía. Por ello entiende que ésta no es la que permite diferenciar entre poder tributario originario y derivado. Sin embargo considera que mientras que el poder tributario es esencial para la existencia del Estado, no lo es para las Regiones. Además entiende que el nivel de servicios que prestan aquellas se encuentra garantizado por el primero en virtud del principio de solidaridad<sup>73</sup>, siendo la solidaridad la que debe materializar el fundamento de ese poder tributario originario.

PÉREZ ROYO considera igualmente que la diferencia entre el poder tributario del Estado y de las Comunidades Autónomas hay que encontrarla no en el origen de dicho poder, que en todo caso procede de la Constitución, sino de los límites que esta establece para cada uno de los diferentes supuestos<sup>74</sup>.

Del art.133 CE se extrae una distinción nítida entre el poder tributario del Estado y el de las Comunidades Autónomas. El Estado no tiene más límites que el aspecto formal a través del cual debe ejercitarse el poder tributario, de manera que debe emplear la ley para la creación de los tributos conforme con el art. 31.3 y art.133.1 CE. Sin embargo el poder tributario de las regiones encuentra sujeción no sólo a la Constitución, como en el caso del poder estatal, sino también a las leyes estatales que, en su caso conforme al art.157.3 CE, se dicten para delimitar su competencia normativa tributaria. En este sentido FERREIRO LAPATZA considera que, cuando la CE otorga al Estado la potestad originaria para establecer tributos, quiere resaltar que el poder del Estado para crearlos sólo está condicionado por la Constitución, mientras que las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales están condicionadas en este terreno además por las leyes estatales como dice el art.133.2 de la Constitución<sup>75</sup>. La limitación a la ley contemplada en el art.133.2 CE respecto del poder tributario autonómico, responde a la previsión de que una ley orgánica regule el ejercicio de las competencias financieras regionales conforme con el art.157.3.

---

<sup>73</sup> CASADO OLLERO G. *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas: Una aproximación a las funciones del tributo regional* Ed. Univ. Granada 1981 P. 17 y 18

<sup>74</sup> PEREZ ROYO F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* Ed. Civitas 1995 P.47

<sup>75</sup> FERREIRO LAPATZA J.J. *Curso de Derecho Financiero Español* Ed. Marcial Pons 1995 P. 81-85

La plena libertad del Estado, a la hora de configurar su propio sistema tributario, obedece a su función de garante del equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español de acuerdo con el art.138CE.

De lo expuesto se puede apreciar que el Estado va a tener completa libertad para elegir cualquier materia imponible que desee a efectos de configurar un tributo. Ahora bien, en el art.2.1.g) **,tras la reforma aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre,** trata de salvaguardar un cierto equilibrio entre el poder tributario preferente del Estado y el derivado de las Comunidades Autónomas, al contemplar medidas compensatorias cuando el Estado o las Comunidades Autónomas adopten medidas tributarias que puedan determinar un impacto negativo respectivamente sobre la financiación autonómica o estatal. Dicha previsión de compensación se contenía en la anterior redacción del art.6 de la LOFCA en su apartado 4 en un sólo sentido para el caso en el que el Estado en virtud de su potestad originaria exenta de toda limitación legal, ocupara un hecho imponible hasta entonces empleado por una Comunidad Autónoma para configurar su propio tributo regional. En este sentido el nuevo contenido del art.6.3 de la LOFCA parece haber recogido la postura bidireccional del TC que considera que el ejercicio de las competencias financieras de los distintos entes territoriales, tanto Estado como Comunidades Autónomas, debe ser coordinado de manera que las medidas que cada uno de ellos adopte no perjudique al otro. Así ha afirmado que el ejercicio coordinado de las competencias financieras de los entes territoriales que se integran en la Nación *“se traduce en una doble exigencia: de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda desconocer, desplazar o limitar las competencias materiales autonómicas; y, de otra, evitar asimismo que la extrema prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública”*<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 2º y 13/1992 FJº 2º

### 3.2) Límites de ocupación de la materia imponible para las autonomías: las fricciones con el Estado y las Entidades Locales

Las Comunidades Autónomas a la hora de ocupar la materia imponible están sujetas a una serie de límites que pueden venir impuestos bien por vía de la Constitución o por vía legislativa.

La Constitución establece una serie de principios generales que constituyen auténticos límites para el poder financiero, no sólo para las Comunidades Autónomas, sino también para el resto de los entes públicos, al dictar normas tributarias, al aplicarlas, así como al interpretarlas como son el principio de capacidad económica, el de legalidad, igualdad, generalidad, progresividad así como el de no confiscatoriedad. Por ello a la hora de crear sus tributos las regiones deberán observar dentro de esos principios generales sobre todo los principios de legalidad y capacidad económica que vinculan directamente a todo ente público en el momento de la creación de normas tributarias.

Ante todo, el principio de capacidad económica consagrado en el art.31 CE, que constituye *el fundamento y límite de la tributación*<sup>77</sup>, impide que la región pueda gravar cualquier materia. Conforme a dicho principio debe tratarse de alguna materia que refleje capacidad económica del sujeto pasivo para hacer frente a la carga económica que constituye todo tributo. Esto significa que la materia imponible debe reflejar *riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo*<sup>78</sup>.

Las Comunidades Autónomas deben igualmente respetar el principio de legalidad que domina sobre el poder tributario a la hora de establecer tributos tal y como determina el art.31.3 de la Constitución. Así el TC en sentencia 37/1981 de 16 de noviembre considera que el establecimiento de un tributo, en este caso por la Hacienda del País Vasco, requería por exigencia del art.31.3 y 133.2 de la Constitución, de una ley del

---

<sup>77</sup> SSTC 211/1992 de 11 de diciembre FJº 4º

<sup>78</sup> SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 13º



Parlamento autonómico<sup>79</sup>. La capacidad normativa de las Comunidades autónomas también se reconoce en la LOFCA que, en su art.17.b), establece que tienen competencia para “*el establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria*”. FERREIRO LAPATZA concluye que las Comunidades Autónomas pueden crear un tributo ex novo estableciendo sus elementos esenciales, a diferencia de lo que sucede para las Corporaciones Locales, que no pueden crear tributo alguno ex novo, limitándose únicamente a especificar determinados elementos cuantitativos dentro de los límites señalados previamente por el legislador estatal<sup>80</sup>.

En conexión con el principio de legalidad del art.31.3 CE, podría considerarse como límite adicional para la ocupación de la materia imponible por las regiones, el previsto en la Constitución sobre la imposibilidad de crear tributos con las Leyes de Presupuestos del Estado fijado en el art.134.7 CE. **Sin embargo**, el TC ha considerado que la prohibición que impone dicho precepto constitucional para que no se puedan modificar tributos a través de una ley de presupuestos salvo que una norma tributaria sustantiva así lo autorice, **sólo es predicable de las Leyes de presupuestos del Estado**.<sup>81</sup>

Por otro lado la Constitución va a establecer a su vez otros límites adicionales para las Comunidades Autónomas a la hora de crear sus tributos como son los de territorialidad y no interferencia económica contenidos en el art.157.2 CE. De acuerdo con el último precepto las regiones sólo podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados en su propio territorio, de manera que dicho principio de territorialidad implica un requisito previo a la hora de seleccionarse la materia imponible por la Comunidad

---

<sup>79</sup> SSTC 37/1981 de 16 noviembre FJº 4º

<sup>80</sup> FERREIRO LAPATZA J.J Los Impuestos..... P. 674

<sup>81</sup> sstc 116/1994 FJº 9º y 149/1994 FJº Unico donde dice “la cuestión ha de ser desestimada, puesto que este Tribunal en su reciente STC 116/1994 ha declarado que el inciso 2.º del art. 134.7 CE no es de aplicación a la Comunidad Foral de Navarra . Según dicha sentencia, a la que cabe remitirse para dar por reiterado un razonamiento más detenido, «del segundo inciso del art. 134.7 CE no puede inducirse un principio general, de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva» (fundamento jurídico 5.º). Añadiendo que «en el ordenamiento jurídico hoy vigente ninguna disposición integrada en el bloque de la constitucionalidad impide que el Parlamento de la Comunidad Foral de Navarra mediante la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad pueda modificar los tributos “

Autónoma. De la misma manera el principio de no interferencia económica prohíbe que las medidas tributarias adoptadas por las Comunidades Autónomas supongan un obstáculo para la libertad de bienes y servicios que implica el funcionamiento del mercado interior nacional. Así, por dicho principio, las regiones no podrán ocupar cierta materia imponible cuando dicha ocupación, por medio del establecimiento de una medida tributaria, suponga una mayor carga o gravamen de manera que implique un obstáculo para la entrada o salida de mercancías o servicios en su territorio ( v.g imagínese el establecimiento de un impuesto por circular por el territorio de la región las mercancías procedentes de otras regiones).

Existen además otros límites constitucionales específicos para la ocupación de la materia imponible por las regiones como los principios de solidaridad y coordinación que disciplinan su autonomía financiera<sup>82</sup>.

Aunque la realización de la solidaridad compete al Estado, las autonomías deben cooperar con él para la materialización de dicho objetivo constitucional. En efecto el máximo intérprete de la Constitución en su sentencia 25/1981 de 14 de julio cuando en su Fundamento de Derecho Tercero , párrafo tercero, aclara que *“Comunidades Autónomas no son ni pueden ser ajenas al interés general del Estado, la defensa específica de éste es atribuida por la Constitución al Gobierno (artículos 97, 155), llamado, asimismo, prioritariamente a velar por la efectiva realización del principio de solidaridad (artículo 138), junto a las Cortes Generales (artículo 158.2). Sin dejar, como es obvio, de participar en la vida general del Estado, cuyo Ordenamiento Jurídico reconoce y ampara sus Estatutos como parte integrante de su Ordenamiento Jurídico”*.

El propio contenido de la LOFCA consagra la supeditación de las autonomías al principio de solidaridad en el ejercicio de sus actividad financiera en el art.2.1.e) **tras su reforma operada por Ley Orgánica 3/2009.**

**En virtud del principio de solidaridad las Comunidades Autónomas deberán abstenerse de ocupar determinadas materias imponibles cuando dicha ocupación pueda ocasionar**

---

<sup>82</sup> BORRERO MORO C.J “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P. 72

un efecto perturbador para el equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español. Dicha faceta se cumplirá siempre y cuando al ocupar la materia imponible la Comunidad Autónoma respete una cierta homogeneidad técnica en la regulación de la tributación que recae sobre la materia imponible ocupada, debiendo seguir las pautas que para tal fin imponga el Estado en ejercicio de su potestad de coordinación.

Por ser una situación análoga al ejercicio de las competencias normativas tributarias propias de las Comunidades Autónomas, la LOFCA en su art.19 in fine, tras **su nueva redacción aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, recoge la misma vinculación de las autonomías al principio de solidaridad cuando ejerciten dichas competencias normativas concedidas sobre de tributos cedidos.

El principio de coordinación supone otro límite constitucional para la capacidad de las regiones a la hora de ocupar la materia imponible, de manera que si el Estado, por su potestad de coordinación, establece una serie de reglas sobre la forma de ocupación o las materias a ocupar por medio de la ley orgánica que prevé el art.157.3 CE, las Comunidades Autónomas deberán respetarlas. Dichas reglas se han materializado en la LOFCA.

Por ello además de los límites constitucionales, el poder tributario autonómico está también sujeto a otros límites legales como los establecidos en los art.6.2 y 6.3 de la LOFCA. El primer artículo establece que *“los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”*. La doctrina no ha sido unánime en cuanto a la interpretación del concepto hecho imponible en dicho artículo, toda vez que CASADO OLLERO entiende que la redacción de dicho precepto es insuficiente porque *“no es el hecho imponible el que resulta gravado por el tributo, sino la materia imponible incluida como índice de capacidad contributiva en el elemento objetivo del presupuesto de la imposición”*<sup>83</sup>.

FERREIRO LAPATZA, ha considerado que lo que el art.6.2 de la LOFCA proscribía es que las Comunidades Autónomas no puedan establecer elementos configuradores

---

<sup>83</sup> CASADO OLLERO citado por ADAME MARTINEZ F.D El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general Ed. Comares 1998 P. 188

esenciales de un tributo propio que sean básicamente iguales a los de un tributo estatal<sup>84</sup>. Dicho autor considera que *“la expresión hecho imponible no parece referirse en dicho artículo 6.2 a su estricto sentido técnico, ya que le bastaría a la Comunidad Autónoma una mínima variación del tipo de presupuesto de hecho configurador del hecho imponible para que el tributo regional fuera compatible con el tributo estatal”*. Igualmente considera que *“tampoco refiere a la riqueza, materia o bienes económicos sobre los que incide el tributo”* como defienden algunos autores como CASADO OLLERO y LAGO MONTERO<sup>85</sup> pues al incidir todos los tributos en último términos sobre la renta, patrimonio o consumo ello implicaría que la existencia de impuestos estatales impediría la creación de tributos autonómicos”.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto al resolver sobre la constitucionalidad del Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrautilizadas previsto en la ley 8/1984 de Reforma Agraria. En el recurso de inconstitucionalidad se consideró que el art.6.2 de la LOFCA trataba de evitar que una misma materia impositiva estuviera sujeta a doble imposición al gravarse simultáneamente por tributos estatales y autonómicos. Para los Letrados del Parlamento de Andalucía una identificación entre hecho imponible y materia imponible como la pretendida por los recurrentes dejaría automáticamente sin sentido todas las previsiones constitucionales y estatutarias sobre el poder tributario autonómico. El máximo intérprete de la Constitución en su sentencia 37/1987 aclara, acogiendo la tesis mantenida anteriormente, que *“el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, como se destaca por los representantes del Parlamento y Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía y por el Letrado del Estado, a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por*

---

<sup>84</sup> FERREIRO LAPATZA J.J , CLAVIJO FERNANDEZ F., MARTIN QUERALT J., PÉREZ ROYO en Curso de Derecho tributario Ed- Marcial Pons 1996

<sup>85</sup> En este sentido se ha pronunciado CASADO OLLERO G. en El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas Ed.Universidad de Granada 1981 P.30 y LAGO MONTERO J.M en El Poder de las Comunidades Autónomas Aranzadi Navarra 2000 P.49 y sig. Referidos por GARCIA LUQUE E. Descentralización de las Fuentes de Financiación de las CCAA de régimen común en obra Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega Ed. Lex Nova 2005 P.1848 También LASARTE J., ESEVERRI E. ADAME F, MARTIN J en Turismo y Financiación Autonómica y Local, Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación Ed. Comares 2001. P.17

*el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente* “<sup>86</sup>.

Esta interpretación, que se comparte por lógica, era necesaria para evitar cercenar la potestad de las regiones para crear sus propios tributos. Una interpretación extensiva del concepto de hecho imponible, abarcando la figura de la materia imponible, habría impedido a todas luces a las regiones ejercitar su autonomía financiera en la vertiente de los ingresos, condenándolas a un depender en todo momento de las transferencias de recursos económicos por parte del Estado para poder materializar sus competencias.

Una parte de la doctrina como CHECA GONZÁLEZ, a raíz del anterior pronunciamiento del TC, destaca que nunca podrán coincidir totalmente los hechos imponibles de dos impuestos, uno estatal y otro autonómico , ya que aunque sean similares los aspectos materiales de los mismos, siempre serán diferentes en lo que concierne al aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible , con lo que en puridad deberá entenderse que no tienen el mismo presupuesto de hecho con la consecuencia que de ello se desprende y que será que el impuesto autonómico de que se trate será jurídicamente correcto<sup>87</sup>. Dicha interpretación, si bien no carente de fundamento, no se considera acertada, ya que el legislador a la hora de fijar los límites del poder financiero de las autonomías era perfectamente consciente que su legitimación para establecer tributos únicamente comprendía su estricto ámbito territorial en virtud del principio de territorialidad consagrado en el art.157.2 CE. Por ello, en relación a la anterior interpretación de CHECA GONZÁLEZ, se podría oponer que el ámbito territorial del hecho imponible de los tributos estatales nunca va a coincidir con el de los tributos regionales debido al límite de la territorialidad señalado en la Constitución, por lo que la prohibición del art.6.2 iba a carecer de cualquier eficacia.

---

<sup>86</sup> SSTC 37/1987 FJº 14º

<sup>87</sup> FERNANDEZ JUNQUERA, LAGO MONTERO Y TEJERIZO LÓPEZ referidos por CHECA GONZALEZ C. en *Consideraciones acerca de la nueva regulación de los tributos propios en la propuesta de futuro Estatuto de Autonomía de Extremadura* Revista de Derecho de Extremadura nº2 2008 P.55

*Lo que podría quizás realizarse es una modificación del art.6.2 de la LOFCA, determinando una prioridad de las leyes tributarias estatales sobre las autonómicas sin impedir a las regiones aprovechar el mismo hecho imponible que el empleado por el Estado para configurar sus tributos.*

*Otra posibilidad menos radical, pero que podría ocasionar problemas en la gestión tributaria, sería realizar definición más estricta del hecho imponible en el IRPF respecto de su configuración actual, de manera que se dejara a las regiones un margen de maniobra más amplio para configurar sus hechos imposables. Así por ejemplo se podría determinar por el legislador estatal que el hecho imponible gravado por su IRPF es la obtención de determinadas rentas, como las derivadas del capital mobiliario, dejando a las regiones la posibilidad de configurar su propio IRPF como el que grava las rentas del trabajo percibidas por sus ciudadanos, así como las rentas derivadas del capital inmobiliario ubicado en su territorio.*

SIMÓN ACOSTA respalda en cierta medida la primera propuesta. Considerando dicho autor el carácter omnicompreensivo del sistema tributario estatal, entiende que para asegurar suficiencia de ingresos a las regiones por medio de su propia tributación, o bien se duplican los impuestos estatales, negando la eficacia de la prohibición del art.6.2 de la LOFCA, o bien el Estado inicia un proceso de desocupación de materias imposables mediante la consiguiente derogación de impuestos estatales <sup>88</sup>.

Por su parte el art.6.3 de la LOFCA, en su nueva redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, impone sobre las Comunidades Autónomas una prohibición análoga al art.6.2, a efectos de evitar que los tributos regionales, al coincidir con el hecho imponible de los locales, ocasionen una situación doble imposición. Así el referido art.6.3 en su nueva redacción señala que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales”. Según el tenor literal de la nueva redacción, a la vista de la doctrina jurisprudencial sobre la interpretación del art.6.2 de la LOFCA, podría deducirse que dicha prohibición del art.6.3 de la LOFCA, al prohibir únicamente emplear los mismos hechos imposables

---

<sup>88</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.36

que los que configuran los tributos locales, autoriza a las Comunidades Autónomas a establecer y gestionar tributos sobre las materias imponible que la legislación de régimen local somete a gravamen por medio de los tributos de la Hacienda local. En efecto, por si quedaban dudas el legislador, en el nuevo art.6.3 continúa afirmando que “*Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones locales*”. **Dicha declaración expresa viene a consagrar como regla general la admisibilidad de que los tributos autonómicos puedan gravar la materia imponible sobre la que se proyecta la exacción de los tributos locales.** Dicha situación con anterioridad a la reforma aprobada el 12 de noviembre de 2009 era la excepción cuando la anterior redacción del art.6.3 cuando se establecía que “*las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la Legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple*”.

Durante la vigencia de la redacción del art.6.3 LOFCA anterior a la Ley Orgánica 3/2009, sólo se han establecido dos supuestos en los que se materializaba dicha posibilidad en la Disposición adicional Primera de la Ley de Haciendas Locales según su Texto Refundido Vigente según Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo. Conforme a dicho precepto las regiones podían establecer tributos sobre la materia imponible gravada por el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica como por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamientos de Caza y Pesca.

El art.6.3 en su redacción originaria, al habilitar a las Comunidades Autónomas a establecer tributos sobre la materia imponible gravada por los tributos locales sólo cuando la legislación de régimen local así lo admitiera, planteó la cuestión de si el legislador, cuando se refirió al concepto de materias reservadas a las Corporaciones locales, quería referirse al concepto hecho imponible o materia imponible, debido a que los tributos locales afectaban a una extensa materia imponible.

Al respecto algunos autores consideraron que, realizando una interpretación armónica de la LOFCA, se concluía que cuando el legislador quiso emplear el concepto “*materia imponible*”, realmente se estaba refiriendo al concepto “hecho imponible”. En efecto

entendían esos autores que, en distintos apartados de dicho precepto, se contenían reglas de conflicto para aquellos supuestos en los que un ente territorial titular de poder tributario establecía algún tributo que recaiga sobre un hecho imponible gravado ya con anterioridad por otro ente territorial distinto. Así entendían que la utilización del término “*materia imponible*” en la Disposición Adicional Primera de la LHL constituía una mera cláusula de estilo para no repetir en tres ocasiones el término “HECHO IMPONIBLE”<sup>89</sup>. Otros autores sin embargo interpretaron que cuando el legislador empleó el termino “*materias imponibles*”, se refería expresamente a ese concepto en su más ajustado sentido técnico jurídico-tributario <sup>90</sup>. Esta última postura ha sido la que se ha adoptado por el Tribunal Constitucional a partir de la Sentencia 289/2000 de 30 de noviembre FJº 4º distingue sobre el contenido de los límites contenidos en el art.6.2 y 6.3 de la LOFCA señalando que " el primero( art.6.2) no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado" , sino que "*lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente*". *Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base. Por el contrario el segundo límite ( art.6.3 LOFCA) reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico»*.

Este último pronunciamiento ha sido muy restrictivo para el poder tributario de las Comunidades Autónomas, ya que era muy difícil para estas poder configurar un tributo cuyo hecho imponible no se pueda incluir dentro de la materia imponible ya ocupada por los impuestos locales. Así se puede comprobar que en la creación de tributos

---

<sup>89</sup> ADAME MARTINEZ F.D *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general* Ed. Comares 1998 P. 192 JIMÉNEZ COMPAREID I. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas* Ed. BOE 1994 P. 311

<sup>90</sup> ÁLVAREZ ARROYO F. *Incidencia de las Comunidades Autónomas en el sistema financiero y tributario local: análisis jurídico del art.6.3 de la LOFCA y posibilidades de aplicación* Quincena Fiscal nº 14 1994 P. 13, PITA GRANDAL A.M *Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el art.6.3 de la LOFCA* Impuestos nº 9 1987 P.25.



autonómicos no ha habido apenas fricción entre el Estado y las Comunidades Autónomas debido a la mayor facilidad a la hora de evitar los hechos impositivos ya gravados por el Estado. Sin embargo, la amplitud y el carácter abstracto del concepto materia imponible ha ocasionado que en numerosas ocasiones se haya producido una invasión no intencionada por las Comunidades Autónomas en las materias impositivas reservada a la tributación local. Existen numerosos pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se discute si se ocupa por el impuesto autonómico la materia imponible reservada a las entidades locales, existiendo en numerosas ocasiones votos particulares de alguno de los magistrados del TC lo cual revela el carácter abstracto y poco fiable del concepto materia imponible para delimitar el ejercicio del poder tributario entre las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

Así por ejemplo en la Sentencia 289/2000 que resuelve la inconstitucionalidad del Impuesto Balear sobre las Instalaciones que afectan al Medio Ambiente aprobado por Ley 12/1991, se formuló voto particular que, oponiéndose a la tesis mayoritaria de la Sala, entendió que dicho tributo no gravaba directamente la actividad contaminante al apreciar que el gravamen del mismo se articulaba atendiendo a un sistema de capitalización para valorar dichas instalaciones. La adopción de dicho método para calcular la base imponible condujo a la Sala a considerar que el tributo recaía sobre la titularidad de las instalaciones, siendo dicha titularidad materia reservada a las entidades locales a través del IBI . Mientras el Magistrado Pablo García Manzano consideró que no existía dicha ocupación al apreciar que las instalaciones se valoraban y gravaban en cuanto afectas y destinadas a una actividad contaminante.

Igualmente en Sentencia 179/2006 de 13 de Junio sobre la constitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, establecido por la Ley regional de Extremadura 7/1997, la Sala acordó declarar la inconstitucionalidad del impuesto por idéntico criterio al adoptado en sentencia 289/2000, existiendo a su vez tres

Magistrados María Emilia Casas Bahamonde , Manuel Aragón Reyes y Pascual Sala Sánchez que entendieron que la necesaria afectación de los elementos patrimoniales gravados a las actividades productoras de contaminación permitía desvincular la materia imponible gravada por las entidades locales respecto de la gravada con dicho tributo autonómico.

Finalmente se comparte la postura adoptada por el Tribunal Constitucional cuando distingue además que el concepto de “*materia reservada a las Corporaciones locales*” del anterior art.6.3 de la LOFCA, concepto que se reproduce en la nueva redacción del art.6.3 de la LOFCA, **no es sinónimo de materia competencial**. Así en el FJº 4º de su Sentencia 289/2000 consideró que “*frente a una concepción de materia reservada como sinónimo de materia sobre la que una Corporación Local tiene atribuidas competencias por la específica legislación de Régimen Local –por ejemplo, respecto de los Municipios, por el art. 25 de la Ley //1985 reguladora de las Bases del Régimen Local, entre las que figura, por cierto, la competencia sobre medio ambiente–, por «materia reservada» debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la «legislación de régimen local» que en materia financiera no es otra, en la actualidad, que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales”<sup>91</sup>.*

La identificación entre «*materias reservadas*» a las entidades locales y «*materias imponibles*» resulta patente en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, al identificar como uno de sus retos el «*modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local*» y, sobre todo, en la disposición adicional primera que habilita, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y sobre la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios.

El TC llegó a la referida distinción entre materia imponible y materia reservada a la competencia de las Entidades Locales analizando el procedimiento legislativo seguido para la aprobación del art. 6.3 LOFCA. A lo largo de toda su tramitación parlamentaria la materia reservada nunca se asimiló a materia competencial sino a materia tributaria. Ciertamente, en el primer proyecto de ley se hablaba de «*hechos imponibles gravados o susceptibles de gravamen*», para pasar luego en uno de los informes de la ponencia a «*materias (hechos imponibles)*» y terminar en la redacción definitiva del art.6.3, anterior a la reforma aprobada por Lay Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre,

---

<sup>91</sup> SSTC 179/2006 de 13 de junio FJº 4 , 289/2000 de 30 de noviembre FJº 4º, 168/2004 de 5 de octubre FJº 6º, 186/1993 F. 4

simplemente como «materias»; pero fueron simples razones de técnica jurídica las que condujeron a la adopción de un término más omnicomprendivo que el de hecho imponible aunque siempre referido, no a abstractas competencias, sino al objeto de los tributos o a la riqueza sometida a tributación.

Debe además apreciarse que la equiparación de los conceptos de “*materias reservadas a la competencia las entidades locales*” y las “*materias imponibles*” hubiera ocasionado una mayor dificultad para la posible creación de tributos por las Comunidades Autónomas, debido a que la pluralidad de competencias reconocidas en el art.25 de la Ley 7/1985 hubiera hecho casi imposible encontrar un hecho imponible que no tuviera relación con alguna materia reservada a la competencia local.

Expuesto lo anterior, se puede apreciar que la nueva redacción del art.6.3 de la LOFCA, al imponer únicamente la prohibición de emplear los mismos hechos imponibles que los tributos locales, trata de enmendar la difícil situación en la que se había colocado a las Comunidades Autónomas tras la adopción de la interpretación como “materia imponible” del concepto de “*materias reservadas a las Corporaciones locales*” del anterior art.6.3 de la LOFCA adoptada por el TC. . Dicha interpretación, adoptada a partir de su sentencia 289/2000, había limitado considerablemente la capacidad normativa tributaria de las autonomías, al no poder estas proyectar sus tributos sobre la materia que era gravada por los tributos locales que, si bien no son numerosos, afectan a gran parte de la materia imponible existente si la realidad social se considera desde una única perspectiva económica.

Dicha situación había hecho fracasar casi todo intento de crear tributos autonómicos propios, toda vez que, desde una posición superior, la genérica definición del hecho imponible de los tributos estatales impide casi completamente emplear la misma materia imponible, toda vez que entre su hecho imponible y la materia imponible gravada apenas hay diferencia.

A su vez desde un nivel inferior, si bien los tributos locales tienen un hecho imponible mucho más específico, la prohibición anteriormente existente de emplear la materia imponible a la que aquel pertenecía, suponía una enorme limitación, al recaer la tributación local sobre las pocas fuentes tributarias que no

estaban todavía reservadas a la tributación estatal debido a la genérica configuración de sus hechos imponibles.

Esa situación de presión, por el frente tributario estatal de un lado y el frente tributario local de otro, ha hecho que hasta ahora el sistema tributario autonómico sea casi inexistente por la enorme dificultad de salvar los límites del art.6.2 y art.6.3 según la interpretación del TC de este último precepto.

La doctrina, así como las autonomías reclamaban un necesario cambio de criterio interpretativo, de manera que se volviera a la posición planteada en el primer proyecto de ley de la LOFCA, donde se sólo se prohibía inicialmente que las regiones no emplearan los mismos hechos imponibles que los utilizados para configurar los tributos locales.

La nueva redacción del art.6.3 de la LOFCA responde a esa pretensión y además, por si quedaran dudas de esa posible utilización de la materia imponible gravada por los tributos de la Hacienda local, el propio legislador asumiendo el criterio jurisprudencial interpretativo del art.6.2, ha consagrado el criterio contrario al hasta ahora existente al declarar literalmente que “ *Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen local reserve a las Corporaciones locales*”. De esta manera se admite expresamente que las regiones puedan emplear la materia imponible gravada por las Haciendas locales sin necesidad de una autorización previa del legislador estatal para ello, como se venía exigiendo hasta la reforma del la LOFCA derivada de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre.

Finalmente debe recordarse que las regiones deberán respetar, de acuerdo con lo dispuesto en el art.96 de la CE, los tratados internacionales válidamente celebrados por el Estado español y transpuestos al ordenamiento interno a través de su publicación, como es el caso de los límites que derivan de la legislación armonizada de la Unión Europea.

### 3.3) El limite derivado del principio de no confiscatoriedad

Una situación en la que dos entes públicos gravan la misma riqueza o manifestación de capacidad económica puede implicar una imposición excesiva. En efecto, el principio de capacidad económica implica no sólo el fundamento de la imposición, sino también un limite para la misma, toda vez que la tributación no puede suponer un agotamiento de la capacidad económica del individuo.

El disfrute simultáneo de la misma materia imponible puede sobregravar la riqueza económica, siendo necesario valorar el conjunto del sistema tributario vigente para comprobar si efectivamente se sobrepasa el límite máximo que implica la existencia de una imposición de carácter confiscatorio<sup>92</sup>.

FUENTES QUINTANA consideró que el principio de confiscatoriedad es un principio superficial e inútil, al considerar que el principio de justicia que rige el sistema tributario conforme al art.31.1 CE impide siempre que aquel pueda tener un carácter confiscatorio<sup>93</sup>.

Según CASANA MERINO el principio de confiscatoriedad se traduce en un limite o prohibición a que el sistema tributario tenga efectos similares a una expropiación ilegal realizada sin el procedimiento debido<sup>94</sup>.

MARTÍNEZ LAGO considera que el principio de no confiscatoriedad alude al principio superior de la capacidad económica, operando como garantía de no extralimitación del grado máximo de tributación<sup>95</sup>. Lo difícil de este principio es determinar cuando se sobrepasa ese límite máximo de tributación que conlleva la apreciación de esa

---

<sup>92</sup> CASADO OLLERO G. *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta* II C.R.E.D.F nº 34/1982 P.192 y MARTÍN DELGADO J.Mª referido por FERNÁNDEZ AMOR J.A en *Análisis Jurídico del Recargo autonómico* Ed.CEDECES 1999 P. 160

<sup>93</sup> FUENTES QUINTANA aludido por FERNÁNDEZ AMOR J.A en *Análisis jurídico del recargo autonómico* Ed CEDECES 1999 P. 159

<sup>94</sup> CASANA MERINO F. El principio de constitucional interdicción de la confiscatoriedad RDFHP nº 216 VOL XLI 1991 P. 1099-1100.

<sup>95</sup> MARTÍNEZ LAGO M.A *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad* REDF nº 60 1988 P.636

confiscatoriedad<sup>96</sup>. Al respecto el TC en sentencia 150/1990 FJ° 4° ha aclarado que *la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario. Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, qué capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio.*

El Tribunal Constitucional aclara que el principio de no confiscatoriedad prohíbe agotar la materia imponible o manifestación de capacidad económica, cuya existencia en dicha existencia motiva la exigencia de todo tributo. Sin embargo no termina de aclarar de un modo definitivo cuando la tributación alcanza dicho carácter ya que, como se ha afirmado anteriormente, debe atenderse a la totalidad del sistema impositivo para conocer si efectivamente se está verificando la sobrelimitación en la imposición. En efecto, se afirma por el máximo intérprete de la Constitución que *el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 31.1 de la Constitución.* Esta postura también se recoge por la doctrina por PALAO TABOADA, JIMÉNEZ AMBEL Y CASANA MERINO<sup>97</sup> que consideran que lo que se

---

<sup>96</sup> MENÉNDEZ MORENO A. *Derecho Financiero y tributario parte General* Ed.LEX NOVA P.89

<sup>97</sup> PALAO TABOADA C. *La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario en Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979. P. 319

predica del sistema, se predica de su globalidad y de todas y cada una de sus partes, remarcando el último autor que el derecho de propiedad puede resultar conculcado por la acción de un impuesto como por la incidencia de un conjunto de ellos.

La misma sentencia 150/1990 continúa señalando como ejemplo de confiscatoriedad el caso de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tuviera un tipo de gravamen al cien por cien, afirmando que, fuera de un caso tan flagrante como ese, es muy difícil *situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio.*

En definitiva, el principio de no confiscatoriedad trata de evitar que el sistema tributario pase de ser un instrumento de reparto equitativo de la riqueza por medio de la progresividad, a uno que agote la capacidad económica de los individuos sometidos al deber de contribuir.

En nuestro derecho positivo hasta la actualidad sólo ha existido un impuesto, cuyo gravamen se ha eliminado por la Ley 4/2008, establecido sobre el Patrimonio según la Ley 19/1991 de 6 de junio, que contempla expresamente de una cierta forma el principio de confiscatoriedad cuando señala en su art.31 que “ *la cuota íntegra de este impuesto conjuntamente con la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder para los sujetos pasivos sometidos por obligación personal al 70% de la base imponible de este último*”. Por otro lado la misma Ley 19/1991 presenta una escala de tipos impositivos de carácter progresivo que en su extremo superior se convierte en tipo proporcional. Ello según MARTIN QUERALT evita llegar a un tipo del 100% que sería contrario al principio de no confiscatoriedad

98

---

JIMENEZ AMBEL F. *El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español* RVHP PALAU 14 nº7 1989 P. 210  
CASANA MERINO F. *El principio de constitucional interdicción de la confiscatoriedad* RDFHP nº 216 VOL XLI 1991 P. 1108

<sup>98</sup> MARTIN QUERALT J. *El impuesto sobre la renta de las Personas Físicas en Curso de derecho Tributario Parte especial. Sistema Tributario : Los Tributos en particular* 11º Ed Marcial Pons 1995 P.150

Expuesto lo anterior resulta claro que a la hora de compartir la misma materia imponible, el Estado y las Comunidades Autónomas deben respetar el principio de capacidad económica y por lógica consecuencia no pueden agotar la misma vulnerando el principio de no confiscatoriedad. Debe evitarse que los tributos que los diferentes entes territoriales pueden exigir en virtud del art.133.1 y 133.2 CE, se conviertan en mecanismo de agotamiento de la materia imponible o riqueza gravable tal y como declara el Tribunal Constitucional. Por ello considerando la existencia de tres sistemas tributarios distintos (Estatad, autonómico y Local), así como que el referido principio de no confiscatoriedad se predica no sólo de una figura tributaria en concreto, sino también de la totalidad del sistema impositivo, resulta claro que tanto Estado, regiones como Corporaciones Locales deben observar el mismo. A la hora de crear, establecer y exigir sus respectivos tributos, los distintos entes públicos deben atender no sólo al resultado recaudatorio, sino también al impacto que sobre la capacidad económica del obligado tributario tiene la exacción establecida, considerando todas obligaciones tributarias de pago a las que debe responder aquel con independencia del poder tributario que las hubiera impuesto.

El límite del principio de no confiscatoriedad se ha considerado como vinculante para las Comunidades Autónomas a la hora de ejercitar su potestad tributaria por GARCÍA AÑOVEROS<sup>99</sup>. Dicho autor, a la hora de apreciar la facultad de aquellas para establecer recargos, considera que aquel constituye una efectiva limitación de las facultades tributarias de las regiones, habida cuenta la existencia previa y simultánea de impuestos estatales, lo que puede permitir apreciar el carácter confiscatorio de un tributo.

El remedio que hasta ahora se ha empleado en casos de disfrute compartido de la materia imponible, como son los impuestos cedidos, ha sido descomponer el impuesto estatal en dos tramos uno estatal y otro autonómico<sup>100</sup>, recogiendo la propuesta que en su día planteó CASTELLS OLIVERES<sup>101</sup>. En caso de admitirse la propuesta realizada

---

<sup>99</sup> GARCÍA AÑOVEROS J. *¿Crisis en las Haciendas autonómicas?* Hacienda Pública Española. Ed.IEF. -- N. 101 (1986)

<sup>100</sup> Art.63 y 74 de la Ley 3572006 de 28 de noviembre reguladora del IRPF

<sup>101</sup> CASTELLS OLIVERES A. *La reforma del IRPF y la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas* HPE nº2 1991 P.221



en este trabajo consistente en la reforma del art.6.2 de la LOFCA, o la que promueve la redefinición de los hechos imponible de los tributos del Estado, al permitirse la concurrencia de impuestos autonómicos y estatales sobre el mismo hecho imponible, el principio de no confiscatoriedad podría cumplirse mediante **la reducción de la presión fiscal por parte del ente que viniera gravando la materia imponible concurrente, para dejar cierto margen al otro ente público a efectos de poder establecer su obligación tributaria sin sobrepasar, en relación con la capacidad económica del obligado tributario, el límite que implicaría el carácter confiscatorio de la nueva exacción.** Esta actuación se sobreentendía como necesaria por la LOFCA cuando en la redacción **anterior a la reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre,** en su art.6.4 para el caso de que el Estado estableciera tributos sobre hechos imponible ya gravados por las regiones, es decir cuando entrara a aprovechar la misma fuente de riqueza ya sujeta a imposición autonómica. En dicho caso se deducía la necesidad de que las Comunidades Autónomas redujeran su presión fiscal sobre la riqueza gravada, siendo compensadas a través de la adopción de *“medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las mismas”*.

**En la redacción actual de la LOFCA ya no se contiene una previsión expresa en este sentido, si bien en el art.2.1 g) se instauro el principio de lealtad institucional que tendría una eficacia similar al anterior art.6.4.** De esa manera en el art.2.1.g) se prevé que, en aras de dicho principio, el impacto negativo que puedan suponer actuaciones legislativas autonómicas o estatales en materia financiera como es la tributaria, se valore por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, de manera que en su caso se modifique el Sistema de Financiación a efectos de compensar dicho impacto negativo.

En virtud de dicho precepto si se admitiera, como se adelanta anteriormente, la superposición de tributos autonómicos sobre los hechos imponible de los tributos estatales y se considerase que el gravamen acumulado del nuevo tributo autonómico fuera contrario al principio de no confiscatoriedad, podría acordarse bien la reducción del gravamen autonómico o bien del estatal. En el primer caso podrían adoptarse medidas compensatorias por la pérdida de capacidad fiscal autonómica, mientras en el

segundo caso el incremento de la capacidad de recaudación de las regiones implicaría una reducción de la aplicación de los mecanismos de suficiencia en la posterior reforma del Sistema de financiación.

#### 4) Mecanismos normativos de distribución de la materia imponible

Nuestra Constitución se caracteriza porque, a diferencia de lo que sucede en la Ley Fundamental de 1949 de Alemania, no se hace una configuración del sistema tributario ni reparto alguno de las fuentes de riqueza. Así, no existe en nuestra Carta Magna un artículo como el art.106 de la ley Fundamental alemana que permita determinar con carácter definitivo a qué ente le corresponde un determinado impuesto y por lo tanto el disfrute de una determinada materia imponible.

El constituyente dejó así abierto el sistema de financiación, **no estableciendo en principio una distribución de las distintas fuentes de riqueza entre las haciendas territoriales previstas**. En un principio no se contó con la existencia las haciendas regionales por varios motivos como eran el evitar incompatibilidades entre una política regional instrumentada y una monetaria a nivel central, los efectos de una política estabilizadora a nivel regional que podría desbordar su ámbito jurisdiccional, una valoración limitada a la hora de redistribuir la renta, guerras fiscales interjurisdiccionales que pudieran obstaculizar cualquier política redistributiva así como el aumento de los costes de prestación de servicios <sup>102</sup>.

La referida duda sobre la constitución de las Comunidades Autónomas, al estar contempladas en la Norma Suprema como una posibilidad y no como una realidad, pudo ser el motivo de dicha falta de distribución de la materia imponible. Es de añadir que en el texto constitucional no se alude tampoco a ningún mecanismo de distribución de la materia imponible.

**Esa ausencia de mención de mecanismo alguno de distribución de la materia imponible, obedece al papel predominante que en materia tributaria se encomienda al Estado de acuerdo con el art.149.1.14ª, 133.1 así como 156.1 CE. Dicho papel predominante se materializa en la función de coordinación que se le encomienda por vía constitucional**, lo cual significa que cualquier decisión

---

<sup>102</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 14-15

trascendente para el sistema financiero tanto en materia tributaria como en materia de gasto pasa por su decisión, todo ello en aras de establecer tal y como señala el TC “la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y en definitiva la integración de actos parciales en un sistema global”<sup>103</sup>. Ello supone que una decisión tan trascendental como el reparto de la materia imponible debía necesariamente someterse en principio a su control.

El control sobre dicha distribución de la materia imponible se ha materializado en la regulación previa por el Estado del disfrute de la materia imponible ocupada por las Comunidades Autónomas mediante sus propios tributos, los tributos cedidos y los recargos sobre tributos estatales. Dicha regulación se va a realizar a través de la ley correspondiente en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria y que tiene como objetivo garantizar la intervención de la máxima representación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gasto público, debido a la trascendencia que aquellas tienen para el ciudadano, toda vez que sus necesidades se van a atender con los recursos financieros obtenidos en base a aquellas decisiones<sup>104</sup>. A través de dicho principio se va a asegurar en la creación de tributos el respeto a la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos<sup>105</sup>.

La ley va a tener diferente naturaleza en función de la decisión que en la misma se contiene y la repercusión que tenga para el sistema tributario global.

Así, si se trata de una regulación por la que se amplían o reducen las competencias o recursos financieros previstos en la Constitución para las Comunidades Autónomas, deberá emplearse la Ley Orgánica al estar previsto el uso de este tipo de ley en el art.157.3 CE. Así se ha pronunciado el TC cuando en relación con la naturaleza de la LOFCA afirma no se pretendió sino habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de Con el art. 157.3 CE, que prevé la posibilidad de que una Ley Orgánica regule las competencias alcanzar un mínimo grado de

---

<sup>103</sup> SSTC 45/1991 FJº 3º

<sup>104</sup> MENÉNDEZ MORENO A. *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed. Lex Nova 2005 P.93

<sup>105</sup> SSTC 19/1987 de 17 de febrero FJº 4º

homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía. Su función no es, por tanto, como es obvio, la de establecer una reserva de Ley Orgánica en cuya virtud cualquier aspecto atinente al nutrido grupo de recursos autonómicos enumerados en el art. 157.1 CE requiriese ineludiblemente una norma de tal rango, sino sencillamente permitir que una Ley Orgánica -la actual LOFCA- pudiese insertarse en el bloque de la constitucionalidad delimitador del concreto alcance de las competencias autonómicas en materia financiera".<sup>106</sup> Igualmente el propio legislador ha admitido la necesidad de modificar el sistema financiero regional a través de la Ley Orgánica cuando "se amplía y mejora la estructura de los recursos de las Comunidades Autónomas"<sup>107</sup>.

Mientras, si se trata de desarrollar el contenido de las competencias financieras cuyo uso ha sido previamente delimitado por la correspondiente Ley Orgánica, se empleará una ley ordinaria.

Debe recordarse que no toda la materia concerniente a la financiación de las Comunidades Autónomas debe regularse por ley Orgánica, el Tribunal Constitucional ha aclarado que con la Ley Orgánica prevista en el art.157.3 CE, no se pretende establecer una reserva de ley orgánica en cuya virtud cualquier aspecto atinente al nutrido grupo de recursos enumerados en el art.157.1 CE requiriese ineludiblemente una norma de tal rango<sup>108</sup>. Así ha admitido la posibilidad de que no existe en principio imposibilidad constitucional para que la Ley Orgánica llame a la ley ordinaria a integrar en algunos extremos sus disposiciones de desarrollo dando lugar a la colaboración entre esta normas<sup>109</sup>.

En definitiva es admisible que la regulación de determinados aspectos de las fuentes de ingresos de las regiones se regule por ley ordinaria, como es el caso de las leyes de

---

<sup>106</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 9º

<sup>107</sup> Numeral III de la exposición de Motivos de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre sobre Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas

<sup>108</sup> SSTC 68/1996 FJº 9º ,

<sup>109</sup> SSTC 137/1986 FJº 3º y 224/1993

cesión de tributos que determinan el alcance y condiciones de la cesión. La aplicabilidad de las leyes ordinarias en la materia financiera autonómica se reconoce también por el propio art.1.2 de la LOFCA y por la memoria de la exposición de motivos de su proyecto de ley <sup>110</sup>.

En este sentido debe recordarse que en los dos primeros proyectos de Constitución, publicados en el Boletín oficial de las Cortes de 5 de enero y 17 de abril de 1978, en el art.157.3 no se contenía reserva de ley orgánica sino de ley ordinaria. Será en la Comisión Constitucional del Congreso, en la que se aceptaría por unanimidad una enmienda del Grupo Parlamentario Socialistas de Catalunya, en el sentido de convertir la reserva de ley ordinaria en ley orgánica<sup>111</sup>. Por ello parece deducirse que la ley ordinaria no es ajena a la actividad financiera autonómica. PEREZ ROYO concluye que el art.157.3 impone una reserva de ley orgánica para la regulación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas y que afecta a todos los elementos esenciales de dicha regulación<sup>112</sup>.

Un ejemplo claro de la teoría expuesta sobre la configuración de un mecanismo de distribución a través de la Ley Orgánica prevista en el art.157.3 CE y leyes ordinarias de desarrollo, es la Ley 21/2001 de 27 de diciembre sobre Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas o la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. En dichas leyes, una vez especificado previamente a grandes rasgos en la LOFCA el uso de los recursos financieros que contempla la Constitución por medio de sendas Leyes Orgánicas de reforma 3/1996 y 7/2001<sup>113</sup>, se procede a su regulación detallada, a efectos del pertinente aprovechamiento por las regiones de la materia imponible gravada.

---

<sup>110</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 88

<sup>111</sup> La Constitución Española . Trabajos Parlamentarios tomo II P. 1645 Madrid 1980

<sup>112</sup> PEREZ ROYO J. *El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional* Ed. MC Grawhill P.118

<sup>113</sup> Como ha sucedido también con la la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre de reforma de la LOFCA cuyas previsiones se han complementado por medio de la Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

Debe destacarse que en la elaboración de las leyes orgánicas u ordinarias que van a determinar el modo de distribuir la materia imponible mediante la regulación de los instrumentos adecuados para ello, como son la ocupación de materias imponibles mediante la creación de tributos propios, los tributos cedidos y los recargos sobre tributos estatales, no siempre interviene únicamente la voluntad del Estado, sino que también en aquellas interviene la voluntad de las regiones.

Cuando el disfrute de la materia imponible se regula por vía de la previsión legal en la LOFCA, en principio, al ser una ley orgánica y por tanto estatal, parece intervenir únicamente la voluntad del Estado. Esto se verificó en relación a la regulación de la creación de tributos propios contenida en la ley 8/1980, que se ha mantenido invariable desde la promulgación de dicha ley. Sin embargo las últimas reformas de la LOFCA obedecen a acuerdos adoptados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, órgano en el que interviene la voluntad de las autonomías representadas por medio de los Consejeros de Hacienda de cada Comunidad Autónoma. Ello implica que cuando en la LOFCA se ha regulado en sus últimas reformas el disfrute de la materia imponible por las regiones a través de la regulación de los impuestos cedidos, recargos sobre tributos estatales, a pesar de ser una Ley estatal, aquella recoge también la voluntad de las regiones. Por ello no debe excluirse que en un futuro se modifiquen los límites previstos en el art.6 de la LOFCA para la creación de los tributos autonómicos como resultado de un acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera<sup>114</sup>, fruto de la negociación y consenso entre Estado y Comunidades Autónomas, en aras de incrementar aun más la corresponsabilidad que informa el sistema financiero de estas últimas.

La misma teoría sobre la concurrencia de voluntades estatal y autonómica puede predicarse respecto de los Estatutos de Autonomía. Estos han planteado en tiempos recientes la necesidad de reformar el sistema de financiación regional previsto en la LOFCA, a raíz de las reformas operadas en algunos de ellos como el de la Comunidad Autónoma de Cataluña o el de Aragón. Considerando la realidad de que las reformas que se han realizado a estos Estatutos de Autonomía, como al resto de las Comunidades

---

<sup>114</sup> Como finalmente ha sucedido a través del acuerdo 6/2009 del CPFF que ha dado lugar a la reciente reforma del art.6.3 a través de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre de reforma de la LOFCA

Autónomas, obedecen a una voluntad concurrente de la Asamblea legislativa de la Comunidad Autónoma y la de las Cortes Generales<sup>115</sup>, puede afirmarse que estos constituyen otro medio de decisión bilateral de distribución de la materia imponible, al haber planteado una ampliación de las competencias o recursos financieros de las regiones, determinado el alcance de la competencia normativa de las regiones sobre los tributos cedidos totalmente<sup>116</sup>, así como al haber fijado el porcentaje máximo de participación en determinados tributos cedidos ampliando con carácter previo a su reforma los señalados por la LOFCA en su art.11<sup>117</sup>.

Con la reciente reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, se puede apreciar que la última reforma del Sistema de Financiación Autonómica obedece a la concurrencia de dos voluntades: de un lado del Estado que ha aprobado la última de ley de reforma de la LOFCA y de otro de la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma de Cataluña, que a su vez fue la que propuso el proyecto de reforma de su Estatuto de Autonomía que se aprobó a su vez por LO 6/2006 donde se recogían el incremento del porcentaje de recaudación de algunos tributos estatales cedidos así como la potestad de los órganos económicos administrativos autonómicos para conocer de la revisión de actos de gestión de tributos estatales cedidos, previsiones ambas que luego se han “transpuesto” a la reciente ley de reforma de la LOFCA. Dicha circunstancia supone una repetición de la dinámica que se siguió al aprobarse en el pasado inicialmente la LOFCA, ya que el sistema de financiación regional en ella inicialmente previsto era fruto en parte de la incorporación de las previsiones contenidas en la Ley Orgánica 4/1979, por la que se aprobó el Estatuto de Autonomía de Cataluña, por lo menos en cuanto al esquema de cesión de tributos<sup>118</sup>. La repetición de la misma dinámica en la reciente reforma de la LOFCA por incorporación en su contenido de

---

<sup>115</sup> Art.61 de Ley Orgánica 8/1982 por el que se ha materializado la Ley Orgánica 5/2007 de reforma del Estatuto de Aragón que contempla el mismo sistema de reforma del Estatuto en su art.115. Así como art.56 de la Ley Orgánica 4/1979 por el que se ha materializado la Ley Orgánica 6/2006 de reforma del Estatuto de Cataluña que contempla el mismo sistema de reforma del Estatuto en su art.222.

<sup>116</sup> Art.203.4 de la LO 6/2006 de reforma del Estatuto de Cataluña como del 105.2 de la LO 5/2007 de reforma del Estatuto de Aragón

<sup>117</sup> Disposición adicional Séptima de la LO 6/2006 de reforma del Estatuto de Cataluña

<sup>118</sup> En la Disposición Adicional sexta de la LO 4/1979 se recogía la lista de tributos cedidos que luego se previeron cesibles para todas las regiones en el art.11 de la LOFCA

previsiones contenidas en la Ley Orgánica de reforma del Estatuto de Cataluña<sup>119</sup>, viene a confirmar por lo menos parcialmente la tesis de PEREZ ROYO<sup>120</sup> que considera que en la actualidad la LOFCA es una norma reactiva de manera que debe reaccionar conforme se introduzcan cambios en el sistema de financiación contemplados en los Estatutos de Autonomía mediante el procedimiento de reforma contenido en ellos. Lo cual necesariamente conduce al que suscribe esta tesis a planear la cuestión de qué sucedería en caso de discordancia o conflicto entre regulaciones contenidas en los Estatutos de diferentes Comunidades Autónomas. ¿Qué regulación debería asumir o absorber la LOFCA?, ¿La contenida en el Estatuto de Cataluña?, ¿la contenida en el Estatuto de Andalucía? ¿Quizás lo dispuesto en el de Castilla y León?

Finalmente falta estudiar el posible uso como mecanismo de distribución de la materia imponible de las Leyes marco, Leyes orgánicas de transferencia y Leyes de armonización del art.150 CE.

Respecto de las leyes de armonización se descarta la posibilidad de que pueda emplearse como instrumento para la distribución de la materia imponible por el Estado, cuando este ya dispone de un instrumento esencial de coordinación como es la Ley Orgánica del art.157.3 CE con el que puede garantizar la homogeneidad del sistema de financiación autonómica. En este sentido interesa recordar que el TC ha dejado bien claro en sentencia 146/1986 FJº 8º en relación con las leyes de armonización que *“esta «norma de cierre del sistema» ha venido a «complementar, no a suplantar, las demás previsiones constitucionales» -Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto, fundamento jurídico 3.º b, y no es cauce a emplear cuando el Estado tiene competencias en la materia que le permiten cumplir sus fines como en este caso hubiera podido suceder, pues no se ha utilizado ninguna de las posibles técnicas de coordinación”*<sup>121</sup>.

<sup>119</sup> Se ha incorporado a la LOFCA el contenido de las Disposiciones Adicionales Octava, Novena y Décima de la LO 6/2006 de Reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

<sup>120</sup> PEREZ ROYO J. *El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional* Ed. MC Grawhill P.35

<sup>121</sup> En idéntico sentido se ha pronunciado el TC en SSTC 76/1983 FJº 3 b) *Desde esta perspectiva, el artículo 150.3 constituye una norma de cierre del sistema, aplicable sólo a aquellos supuestos en que el legislador estatal no disponga de otros cauces constitucionales para el ejercicio de su potestad legislativa o éstos no sean suficientes para garantizar la armonía exigida por el interés general, pues en otro caso el interés que se pretende tutelar y que justificaría la utilización de la técnica armonizadora se confunde con el mismo interés general que ya fue tenido en cuenta por el poder constituyente al fijar el*



En cuanto a las leyes de transferencia resulta clara la imposibilidad de que, mediante este tipo de leyes, se puedan delegar en las Comunidades Autónomas las facultades de distribución de la materia imponible que tiene el Estado. Ello supondría concederles una faceta de la competencia de coordinación que la Constitución encomienda exclusivamente al Estado en sus art.138 y 149.1.14ª CE. No obstante se considera posible que el Estado, al delegar facultades o incluso enteras competencias materiales<sup>122</sup> propias distintas de la coordinación a las Comunidades Autónomas, de alguna manera habilite a las Comunidades Autónomas en la misma ley orgánica de transferencia a aprovechar de un modo más intenso la materia imponible a efectos de poder sufragar el incremento de gasto que supone la asunción de nuevas competencias. Un aumento de competencias materiales de las Comunidades Autónomas y por lo tanto de los servicios que deben prestar, debe implicar necesariamente un aumento de su aprovechamiento de la materia imponible bien directamente a través de sus propios tributos o bien mediante el incremento de su participación en los ingresos del Estado. En este sentido debe recordarse la postura del TC que en Sentencias 289/2000 FJº 3º , 63/1996 FJº 11º , 96/1990 FJº 7º entre muchas otras ha aclarado que “la autonomía financiera, como instrumento indispensable para la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos de acuerdo con los art. 133.2 y 157.1 CE”.

La mayor autonomía de ingresos, como afirmábamos anteriormente, **descansa principalmente en el incremento de las competencias normativas sobre los tributos que recaen sobre la riqueza gravable**<sup>123</sup>.

---

sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Las leyes de armonización vienen a complementar, no a suplantar, las demás previsiones constitucionales

<sup>122</sup> RODRÍGUEZ DE SANTIAGO J.M y VELASCO CABALLERO F afirman “Mas no hay impedimento constitucional especial a que una Ley orgánica transfiera todas las facultades sobre una materia a una o varias Comunidades Autónomas (26). El resultado, entonces, será la transferencia, de facto, de la materia en bloque. Y esto es así porque el límite constitucional no se encuentra en la cantidad de facultades trasladadas, sino en su naturaleza en relación con cada concreta materia. Tampoco hay dificultad en afirmar, a priori, que transferibles son cualesquiera facultades: no sólo las reglamentarias y ejecutivas, sino también las legislativas”. Límites a la transferencia o delegación del artículo 150.2 CE en Revista española de Derecho Constitucional, , Año nº 19, Nº 55, 1999, P. 97-132

<sup>123</sup> BORRERO MORO CJ “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P. 34

Por lo expuesto, las referidas leyes de transferencia, al implicar un incremento del gasto de las regiones e implicar por ello el necesario incremento de su autonomía de ingresos que descansa en la referida competencia normativa, podrían modificar el contenido de la LOFCA de manera que se ampliase la capacidad autonómica para crear tributos propios modificando el art.6 de la misma o bien ampliase el número de impuestos estatales cesibles ó el margen para la creación de recargos autonómicos sobre tributos estatales etc. Teniendo carácter orgánico la ley de transferencia o delegación no habría óbice alguno para introducir estas reformas a la LOFCA. No en vano el art.150.2 señala que *“la ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros”*. Considerando el rango orgánico de aquella, así como el rango ordinario de las leyes reguladoras de los tributos estatales, parece claro que la ley de transferencias no podrá operar sobre el tributo estatal una reducción de gravamen o una derogación total o parcial a efectos de liberar de esa manera la materia imponible hasta entonces gravada por el Estado debido a que una ley orgánica no puede regular las materias cuya regulación no le está reservada, siendo campo de la ley ordinaria.

Finalmente, en cuanto al uso de Leyes Marco para la distribución de la materia imponible, en cierta medida parece admisible aunque no necesario. En efecto a través de esta clase de leyes se concede a las Comunidades Autónomas la posibilidad de dictar normas legislativas para si mismas en materias de competencia estatal. Dicho supuesto recuerda de un modo intenso a la situación que se produce cuando el Estado otorga a las Comunidades Autónomas competencias normativas sobre tributos estatales cedidos de titularidad estatal. En dicha situación las Comunidades Autónomas pueden dictar leyes que modulen determinados elementos del tributo estatal sobre los que se les ha concedido competencias normativas. No obstante esta situación en la actualidad se obtiene con la LOFCA así como con las leyes generales de cesión de tributos cuando se ceden competencias normativas como en la Ley 14/1996, en la Ley 21/2001 de Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía de 27 de diciembre así como recientemente con la **la Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.**

Frente a la admitida posibilidad de usar Leyes Orgánicas de Transferencia y Leyes Marco para distribuir la materia imponible entre el Estado y las Comunidades Autónomas y por ello modular por dichas normas en cierta medida la financiación de las

Comunidades Autónomas, se opone PÉREZ ROYO <sup>124</sup>, quien considera que cualquier ley estatal de financiación autonómica debe ser acordada formalmente y que dicho acuerdo debe figurar expresamente en el Proyecto de Ley que se remita a las Cortes. Por ello descarta a las Leyes de transferencia y Leyes Marco como instrumentos de configuración de la financiación regional, al considerar que no pueden ser acordadas formalmente por el Estado con ninguna Comunidad Autónoma, por ser, según el TC, una decisión unilateral del Estado susceptible de renuncia y de introducción de instrumentos de control<sup>125</sup>. Su postura se defiende en base al asunto resuelto por el TC en sentencia 181/1988 donde determinó la inconstitucionalidad de la Ley 30/1983 General de Cesión de Tributos por producir un efecto derogatorio sobre la Ley 41/1981 específica de cesión de tributos para Cataluña cuya modificación<sup>126</sup> sólo podía realizarse según el apartado 3 de la Disposición Adicional Sexta del Estatuto Catalán por vía de acuerdo adoptado por la Comisión Mixta paritaria creada por dicho Estatuto. Sin embargo debe destacarse que ya la eficacia de la Ley 30/1983 se extendió para el resto de Comunidades Autónomas, siendo únicamente la Comunidad de Cataluña la salvedad en la aplicación del sistema general de distribución de la materia imponible que impuso esa primera ley general de cesión de tributos y sólo para determinados tributos.

#### 4.1) Los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, una vía de hecho

El disfrute de la materia imponible se va a realizar a través de mecanismos como: 1) la ocupación de la materia imponible por medio de la creación de tributos propios 2) la cesión de tributos estatales, por los que las regiones van a poder no sólo obtener la recaudación de dichos tributos, sino también decidir sobre aquella al tener competencias normativas que permiten alterar el cálculo de la cuota tributaria 3) mediante el establecimiento de recargos sobre tributos estatales, a través de los cuales las regiones imponen una prestación tributaria accesoria sobre el mismo hecho imponible empleado para configurar un impuesto estatal, de manera que pueden decidir sobre su recaudación

---

<sup>124</sup> PEREZ ROYO J. *El Nuevo Modelo de Financiación autonómica: Análisis exclusivamente constitucional* Ed. Mc Graw Hill 1997 P.106 y 107

<sup>125</sup> SSTC 56/1990 FJº 5º

<sup>126</sup> Al parecer sólo referida al alcance y condiciones de la cesión de los tributos que figuran enunciados en su apartado 1, es decir, de los Impuestos sobre el Patrimonio neto, sobre Transmisiones Patrimoniales, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Lujo que se recauden en destino

al tener competencias normativas, aunque siempre respetando la capacidad de recaudación del Estado.

Todas estas vías de disfrute de la materia imponible se regulan en la LOFCA que, si bien es una ley orgánica y por tanto estatal, se caracteriza porque sus últimas reformas han sido consecuencia de determinados acuerdos adoptados en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, órgano de coordinación previsto en aquella<sup>127</sup>. Ello plantea dudas sobre cual es su verdadera naturaleza y competencias, al ser el promotor último de las últimas reformas del sistema de financiación autonómica a través de las últimas reformas de la LOFCA.

Debe apreciarse que inicialmente a la hora de desarrollar la financiación autonómica se empleó un modelo de relaciones bilaterales, así eran las Comisiones Mixtas paritarias las que determinarían los recursos de que debían disponer las regiones a la hora de recibir el traspaso de servicios previamente provistos por el Estado. Fueron los acuerdos adoptados en su seno los que determinaron la participación de las regiones en los ingresos del Estado con cargo a sus Presupuestos Generales. Para el TC dichos acuerdos vinculaban a los propios Estatutos de Autonomía<sup>128</sup>. Con posterioridad, a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las comunidades Autónomas, los acuerdos de las Comisiones mixtas dejaron de tener ese carácter vinculante debido al establecimiento del régimen de los tributos cedidos. En dicha ley se contaba con ellas para fijar en el periodo transitorio el porcentaje de participación en los ingresos del Estado<sup>129</sup>. Finalizado el periodo transitorio, parece que el art.13 de la Ley Orgánica 8/1980 no determinaba que órgano iba a participar en la fijación del porcentaje de participación en los ingresos del Estado, deduciéndose que debían ser las Comisiones Mixtas al tener que negociarse separadamente según los Estatutos de cada Comunidad Autónoma. Es destacable que incluso la participación de dichas Comisiones se reconoció con posterioridad en la Ley Orgánica 7/2001 de reforma de la LOFCA a la hora de determinar el valor inicial de cada Comunidad Autónoma del Fondo de Suficiencia.

---

<sup>127</sup> Art. 3 de la Ley Orgánica 8/1980, nótese que en su redacción anterior a la Ley Orgánica 7/2001 de reforma de la LOFA se definía como órgano consultivo y deliberante, no como de coordinación tal y como se describe en la actualidad.

<sup>128</sup> SSTC 76/1983 FJº 28º

<sup>129</sup> Disposición Transitoria Primera apartados 2 y 3 de la LOFCA

A partir de la LOFCA el papel protagonista de las Comisiones Mixtas, a la hora de determinar los recursos financieros disponibles para las Comunidades Autónomas, se desvanece a favor del Consejo de Política Fiscal y Financiera que inicialmente se describía como órgano *consultivo y de deliberación*. A dicho órgano se le encomiendan en la LO 8/1980 las funciones esenciales a la hora de determinar los recursos disponibles de las regiones consistentes en: A) el estudio, la elaboración, en su caso, y la revisión de los métodos utilizados para el cálculo de los costos de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas. B) La apreciación de las razones que justifican en cada caso la percepción por parte de cada una de las Comunidades Autónomas de las asignaciones presupuestarias, así como los criterios de equidad seguidos para su afectación<sup>130</sup>.

Se trata de un órgano inicialmente consultivo cuya intervención no es preceptiva, creado por el Estado para la coordinación de la actividad financiera, pero que carece de facultades precisas, por ello no se pronuncia la LOFCA sobre la forma y efectos de sus acuerdos que sólo aparecen descritos en el Reglamento de Régimen Interior según su acuerdo 1/1981<sup>131</sup>. En dicho reglamento se determina la forma de adoptar recomendaciones en el Consejo, pero no se especifica quienes son los destinatarios de dichas recomendaciones. A lo largo del tiempo aquellos han sido el Gobierno para su transposición en proyecto de ley y las Comisiones Mixtas.

Ejemplo del primer caso en el que el destinatario fue el Gobierno fueron los acuerdos 2/1981 de 16 de septiembre y 21 de febrero de 1990 del CPFF, que introdujeron recomendaciones referentes al Fondo de Compensación Interterritorial que se incorporaron a las respectivas Leyes 44/1981 y 4/1990 de Presupuestos Generales del Estado. Además el Acuerdo de 1990 indujo al Gobierno para la reforma del FCI que se realizaría más tarde por la Ley 29/1990.

---

<sup>130</sup> Art.3.2 d) y e) de la LOFCA cuya redacción se ha mantenido invariable desde su promulgación

<sup>131</sup> RAMALLO MASSANET J.R ZORNOZA PÉREZ J. *El consejo de Política Fiscal y Financiera y la Financiación de las Comunidades Autónomas* Revista Papeles de Economía Española nº 83/2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas. P. 63

Un ejemplo del segundo caso en el que son las Comisiones Mixtas las destinatarias de las recomendaciones, fue cuando se les indicó el método a seguir para la fijación del porcentaje de participación que deben establecer para garantizar la financiación de los servicios transferidos. Este es el supuesto del Acuerdo 1/1982 de 18 de febrero que estableció la metodología para el cálculo del coste efectivo cuya financiación garantizaba la LOFCA en el periodo transitorio. Dicho acuerdo podía incardinarse en la previsión del art.19 de la Ley 12/1983 de Proceso Autonómico, que contemplaba el cálculo del coste de los servicios a través de un sistema aprobado por el Gobierno previa elaboración por el CPFF. Sin embargo debido a que, según la doctrina del TC fijada en sentencia 76/1983<sup>132</sup>, el CPFF tenía la naturaleza de una conferencia sectorial, no teniendo más finalidad que la de intercambiar puntos de vista, examinar problemas de un sector y proponer soluciones, se entendió que sus acuerdos no podían sustituir a los órganos propios de las autonomías. Por ello el Gobierno no pudo plantear un proyecto de ley para materializar la recomendación toda vez que habría sustituido la voluntad de los órganos autonómicos. Por ello finalmente fueron las Comisiones Mixtas las que asumieron directamente dicha recomendación, ya que en el periodo transitorio eran quienes iban a proponer con antelación de un mes al momento de presentación de los Presupuestos en las Cortes el método de fijación del porcentaje de participación en los ingresos del Estado<sup>133</sup>.

Atendiendo a los antecedentes legislativos, es algo notorio que los acuerdos del CPFF han producido efectos jurídicos al ser asumidas por leyes. Ello se debe a que en ocasiones sus acuerdos constituyen un desarrollo de algunos recursos que se integran en la Hacienda de las Comunidades Autónomas. En otras ocasiones asumen la función de regular alguna de las piezas del sistema de financiación autonómica. Ejemplo de este último caso fue el Acuerdo 2/1981 que determinó la distribución de los créditos correspondientes al FCI. Otro caso es el del Acuerdo 1/1986 por el que se fijaron en el CPFF determinados criterios a efectos de fijar la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado conforme al art.13.1.e) LOFCA. En ese caso se procedió por el CPFF a introducir determinadas innovaciones a la hora de fijar

---

<sup>132</sup> SSTC 76/1983 FJº 13º

<sup>133</sup> RAMALLO MASSANET J.R ZORNOZA PÉREZ J. *El consejo de Política Fiscal y Financiera y la Financiación de las Comunidades Autónomas* Revista Papeles de Economía Española nº 83/2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas. P.66

aquellos que eran incluso ajenas a lo previsto en la LOFCA, constituyendo una especie de desarrollo reglamentario a lo previsto en ella<sup>134</sup>. Debe precisarse que finalmente la validez de dicho Acuerdo se confirmó cuando el TC confirmó la constitucionalidad de los art.118 y 119 de la ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 donde se recogieron los criterios propuestos por el CPFF a raíz de las previsiones del art.13<sup>135</sup>.

Ejemplos todavía más claros de la eficacia jurídica de los acuerdos del CPFF respecto del uso de los distintos recursos financieros de las regiones, con trascendencia sobre la configuración del sistema de financiación autonómico, es el Acuerdo de 7 de octubre de 1993 relativo a la aplicación de la corresponsabilidad fiscal, por el que la participación en los ingresos del Estado se desdobra de manera que uno de los bloques evoluciona al margen de los criterios previstos en la LOFCA.

Otro claro ejemplo de acuerdo con eficacia sobre la regulación de los recursos financieros de las regiones como son los tributos cedidos, es el Acuerdo de 23 de septiembre de 1996. Debido a que dicho acuerdo fue de tal calibre que tampoco encajaba en los márgenes de regulación contenidos en la LOFCA, tuvo que modificarse la misma a través de la Ley Orgánica 3/1996 de 27 de diciembre. La misma situación se aprecia por ALONSO GONZALEZ no sólo respecto del Acuerdo de 23 de septiembre de 1996 sino también respecto del Acuerdo de 27 de julio de 2001 que impulsó la reforma operada por la LO 7/2001 que supuso una ampliación mayor de la corresponsabilidad fiscal, de manera que dicho autor le atribuye una función normativa encubierta<sup>136</sup>. **Finalmente debe añadirse que, de un modo análogo a los dos casos anteriores, la reforma del sistema financiero regional contenida en el Acuerdo 6/2009 de 15 de julio del Consejo de Política Fiscal y Financiera, debido a su carácter innovador respecto de la regulación contenida en la LOFCA, ha supuesto igualmente la última reforma de la LOFCA realizada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre** a partir de la cual se han incrementado posporcentajes de cesión de la

---

<sup>134</sup> RAMALLO MASSANET J.R ZORNOZA PÉREZ J. *El consejo de Política Fiscal y Financiera y la Financiación de las Comunidades Autónomas* Revista Papeles de Economía Española nº 83/2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas. P.68

<sup>135</sup> SSTC 68/1996

<sup>136</sup> ALONSO GONZALEZ L.M *Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación autonómica* Quincena Fiscal nº 21 Dic 1997 Ed. Aranzadi P. 20

recaudación en el IVA , IRPF e Impuestos Especiales de Fabricación, se ha reformado el límite que para la tributación regional propia supone el art.6.3 de la LOFCA y se ha reconocido la competencia de los órganos económico administrativos autonómicos para revisar los actos de gestión de tributos estatales cedidos adoptados por la propia Comunidad Autónoma.

A pesar de que el órgano impulsor de dichas reformas ha sido en efecto el CPFF, quien realmente tenía y actualmente tiene la legitimación para decidir dicha reforma era y es el Estado. Dicho órgano de coordinación, al tiempo de adoptar los acuerdos de 1996 y 2001 únicamente tenía reconocida una función consultiva y de deliberación. Posteriormente con la LO 5/2001 Complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, quizás por la evidente influencia de dicho órgano sobre las decisiones del legislador estatal, la LOFCA pasó a calificarlo como órgano de coordinación, sin embargo todavía con esa nueva definición no se le ha encomendado expresamente competencia alguna en materia de configuración del sistema de financiación autonómica.

En este sentido MANZANO SILVA concluye que los principios de solidaridad, suficiencia y autonomía financiera hacen recomendable que la determinación de los elementos esenciales del modelo de financiación sean acordados en el seno de un órgano multilateral, en el que los intereses particulares de las regiones se vean compensados entre sí, ya que lo más beneficioso para un territorio puede provocar perjuicios considerables en otros<sup>137</sup>.

Expuesto lo anterior, resulta evidente que **el CPFF en cuanto órgano que influye directamente en la regulación de los recursos financieros de las regiones, tiene capacidad para alterar la actual distribución de la materia imponible a través de la reforma en el uso de tales recursos**. Ya a través de sus acuerdos de 23 de septiembre de 1996 , de 27 de julio de 2001 **así como el de 15 de julio de 2009**, su voluntad ha decidido el mayor aprovechamiento de la materia imponible previamente ocupada por los impuestos estatales a través de la modificación del concepto de tributo cedido,

---

<sup>137</sup> MANZANO SILVA E. *Consideraciones en torno al Consejo de Política Fiscal y Financiera* Revista Impuestos 3/2008 Ed. La Ley P.26 refiere a SSTC 13/2007 y 58/2007



ampliando su contenido no sólo a la cesión de su recaudación, que además se amplió, sino también a la cesión de competencias normativas con trascendencia sobre la determinación de la cuota tributaria. También el CPFF ha permitido un mayor aprovechamiento de la materia imponible gravada por el Estado a través de las reformas que sobre la regulación de los recargos sobre tributos del Estado introdujo a partir de los referidos acuerdos. En el último Acuerdo 6/2009 ha vuelto a ampliar a favor de las Comunidades Autónomas el aprovechamiento de la materia imponible a través de la ampliación del porcentaje de recaudación cedido y otorgando mayores competencias normativas sobre el tributo estatal cedido.

En la actualidad existen dos tendencias, toda vez que existen posturas que defienden que la determinación del sistema de financiación autonómica y su desarrollo se realice por un órgano multilateral como el CPFF, como hace el Gobierno de Navarra en el recurso de inconstitucionalidad planteado contra la ley 39/2006. Mientras, existen otras posturas que consideran mejor la configuración bilateral de la financiación de cada región. Así por ejemplo en el art.210 de la Ley Orgánica 6/2006 de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña configura a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales del Estado como órgano a quien le corresponde **“la concreción, la aplicación, la actualización y el seguimiento del sistema de financiación, así como la canalización del conjunto de relaciones fiscales y financieras de la Generalitat y el Estado”**. Además aclara que le compete: A) **Acordar el alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal y, especialmente, los porcentajes de participación en el rendimiento de los tributos estatales cedidos parcialmente, a que hace referencia el artículo 206, así como su revisión quinquenal.** B) **Acordar la contribución a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación prevista en el artículo 206.**

Lo anterior implica que la determinación del modelo de financiación pasará a concretarse, por lo menos en lo que respecta a Cataluña, de forma singular y específica para cada Comunidad, convirtiendo la competencia exclusiva estatal sobre la Hacienda General del art.149.1.14ª en una competencia compartida y vinculada a la adopción de un acuerdo en el seno de una Comisión Mixta<sup>138</sup>.

---

<sup>138</sup> MANZANO SILVA E. *Consideraciones en torno al Consejo de Política Fiscal y Financiera* Revista Impuestos Ed. La Ley 3/2008 P. 31-35

Dicha postura choca con la actual configuración del CPFF, así como con el protagonismo que se le viene dando como órgano multilateral con capacidad para proponer reformas en el sistema de financiación autonómico con trascendencia respecto a la distribución de la materia imponible, una vez que aquellas propuestas se acogen por el legislador estatal. Considerando que el CPFF ha motivado la modificación de los límites que el legislador estatal había impuesto para fuentes de financiación autonómica como el tributo cedido o el recargo, de tal calibre que se tuvo que reformar la regulación que sobre aquellos contenía la LOFCA, no se aprecia ningún óbice para que ese órgano de coordinación promueva una nueva regulación de los tributos propios de las regiones.

Esta última tesis se confirma a través de la reciente **reforma de la LOFCA por la LO 3/2009 derivada de su Acuerdo 6/2009 de 15 de julio**, por el que la fuerte restricción que para la creación de tributos propios implicaba el art.6.3 de las LOFCA según la interpretación del TC a partir de la Sentencia 289/2000, se ha levantado permitiendo a las regiones aprovechar la materia imponible gravada por los tributos locales sin necesidad de autorización previa por la legislación estatal reguladora de la Hacienda local.

#### 4.2) La ocupación de la materia imponible por el Estado y las Comunidades Autónomas

La materia imponible sólo puede ocuparse de un único modo, que es el establecimiento de un tributo que grave aquella. Así, mediante la configuración de un impuesto, tasa o contribución especial por un ente público, **se produce el aprovechamiento directo e incondicionado y por tanto ocupación de una fuente de riqueza.** El hecho del disfrute de una manifestación de capacidad económica por cualquier ente público territorial no es un acto libre, sino que está sujeto a una serie de limitaciones de carácter tanto cuantitativo como cualitativo.

Desde el punto de vista cuantitativo, la creación de tributos sobre una materia imponible conlleva un aprovechamiento de la capacidad económica de los obligados tributarios, la cual no debe nunca llegar a agotarse en virtud del principio de justicia que informa

nuestro sistema tributario de acuerdo con el art.31.1 CE. También esa capacidad económica debe respetarse en virtud del principio de capacidad económica consagrado en dicho artículo, para evitar que el sistema tributario adquiriera un carácter confiscatorio que está proscrito igualmente por nuestra Norma Suprema. En este sentido conviene recordar que aquella capacidad constituye el fundamento y límite para la imposición tal y como ha recordado el Tribunal Constitucional<sup>139</sup>. Reflejo de dicho principio es el de no confiscatoriedad que el Alto Tribunal considera que *“supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir”*<sup>140</sup>.

Desde un punto de vista cualitativo, en la Carta Magna la ocupación de la materia imponible es libre, siendo toda aquella susceptible de ocupación. En efecto, el constituyente no reservó expresamente ninguna fuente de riqueza a un ente territorial concreto. De acuerdo con el art.133.1 CE el legislador estatal tiene la prioridad a la hora de establecer tributos al tener la potestad originaria para ello, pero no excluye expresamente la posibilidad de que los tributos estatales y regionales concurren sobre un mismo hecho imponible.

El legislador estatal tampoco ha reservado expresamente ninguna materia imponible expresamente al Estado o Comunidades Autónomas, aunque inicialmente se entendió, según la redacción del art.6.3 de la LOFCA anterior a la reforma operada por la LO 3/2009 de 18 de diciembre, que había establecido implícitamente una reserva de determinada materia imponible a favor de las entidades locales a través del mecanismo del art.6.3 de la LOFCA y los tributos establecidos para configurar su sistema tributario en la Ley de Haciendas Locales. Dicho mecanismo no implicó una reserva definitiva de la fuente de riqueza, toda vez que, de acuerdo con el art.6.3 de la LOFCA, el legislador estatal podía ,a través de la concesión de una autorización expresa, permitir que la materia imponible ocupada por los tributos locales fuera también gravada por los tributos de las regiones, sin perjuicio de las medidas compensatorias que se instrumentaran a favor de las Corporaciones Locales. La ausencia de reserva de materia imponible alguna a favor de las corporaciones

---

<sup>139</sup> SSTC 221/1992 FJº 4º

<sup>140</sup> SSTC 150/1990 FJº 9º

**locales se confirma de un modo claro a partir de la la nueva redacción del art.6.3 de la LOFCA**, donde únicamente se prohíbe las regiones gravar los mismos hechos imponibles.

De lo anterior se puede deducir que ni el constituyente ni el legislador reservan en la actualidad ninguna materia imponible para su exclusivo aprovechamiento por un único ente público territorial.

Además, en base al principio de coordinación, instrumento de la solidaridad proclamada en la Constitución, cuya materialización corresponde al Estado, dicho legislador ha fijado en la LOFCA, unos límites formales a los que deben sujetarse las Comunidades Autónomas en el momento de establecer sus propios tributos.

Dichos límites tienen como fundamento o justificación la coordinación que compete al Estado de acuerdo con el art.149.1. 14ª a la cual deben sujetarse las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su poder financiero de acuerdo con el art.156.1 CE.

La inicial libertad de ocupación de la materia imponible se va a reducir por el legislador estatal a través de las reglas contenidas en la LOFCA, en aras de garantizar al Estado suficientes recursos para materializar la solidaridad a través del establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español.

A través de las reglas contenidas en el art.6 de la LOFCA se va a colocar al Estado en una posición de superioridad frente a las regiones a la hora de explotar las distintas fuentes de riqueza. El Estado puede ocupar cualquier materia imponible y dentro de ella cualquier supuesto de hecho que en ella se integre, incluso aunque este último se emplee por las Comunidades Autónomas para configurar sus propios tributos. Mientras, las Comunidades Autónomas si bien pueden explotar la misma materia imponible que la ocupada por el Estado, no pueden gravar los hechos imponibles que ya se han empleado por el legislador estatal para configurar sus tributos.

A la hora de establecer sus propios tributos, el Estado y las Comunidades Autónomas están sujetos a un límite adicional que es el respeto a las competencias propias del otro ente territorial, de manera que el Estado, al ejercer su poder tributario, no puede

desconocer las competencias materiales de las regiones. Así es evidente que si por influencia de sus tributos el Estado impide a las Comunidades Autónomas desarrollar sus competencias, ello desde luego supone un ataque a su autonomía política.

Imagínese por ejemplo, el caso de un impuesto estatal que afectara la materia relacionada con la vivienda y el urbanismo como por ejemplo un tributo exigible por el cambio de clasificación del terreno o por la promoción de viviendas.

En este sentido se ha pronunciado el TC cuando afirma que *“ es necesario compatibilizar el ejercicio coordinado de las competencias financieras y las competencias materiales de los entes públicos que integran la organización territorial del Estado de modo que no se produzca el vaciamiento del ámbito competencial - material y financiero- correspondiente a «las esferas respectivas de soberanía y de autonomía de los entes territoriales».*

De acuerdo con dicho pronunciamiento, la necesidad de respetar las competencias materiales en el ejercicio del poder financiero es predicable tanto respecto del Estado como de las Comunidades Autónomas, ya que ambos tienen la capacidad de crear tributos y por tanto con ellos poder influir en el desarrollo de las competencias del otro ente de distinto nivel territorial.

De todos modos dicha influencia del poder tributario del Estado sobre las competencias regionales, debe evaluarse con mesura para evitar que el anterior límite para el Estado en el ejercicio de su poder financiero pueda constreñirle o limitarle excesivamente, de manera que aquel carezca de recursos suficientes para cumplir sus funciones esenciales como la materialización de la solidaridad. El Tribunal Constitucional así ha afirmado que *“se debe de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda «desconocer, desplazar o limitar» las competencias materiales autonómicas. Y, de otra, evitar asimismo que la extrema prevención de potenciales ingerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la*

***discreccionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública”<sup>141</sup> .***

Finalmente en relación con la ocupación de la materia imponible por las autonomías, se plantea la cuestión de si es exigible que la potestad tributaria que ejerciten esté vinculada a la competencia material. Al respecto hay algunos autores que entienden que dicha vinculación es predicable respecto de todos los tributos de las Comunidades Autónomas, pero no respecto del poder financiero del Estado<sup>142</sup>. Otros autores, cuya teoría se comparte, sólo exigen la referida conexión entre tributos y competencias regionales para el caso de los tributos extrafiscales<sup>143</sup>. Así en dicha clase de tributos se deberá comprobar no sólo que cumplen con los límites que la Constitución y el legislador estatal imponen de acuerdo con el art.133.1 CE, sino también que aquellos se dirigen al ejercicio ó materialización de las competencias de las Comunidades Autónomas que los establecen. En este sentido se ha pronunciado el TC al fijar que ***“las comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía”<sup>144</sup> .***

Respecto de las Corporaciones Locales, al ser la configuración de su sistema impositivo competencia del legislador estatal, no es necesario imponer sobre aquellas limitación alguna, toda vez que va a ser el Estado quien determine qué fuentes de riqueza se van a gravar a través de los tributos locales. Así el TC ha declarado que ***“en el caso de que se trate de tributos que constituyan recursos propios de las Corporaciones Locales -carentes de potestad legislativa, aunque habilitadas por el art. 133.2 CE para establecerlos y exigirlos-, aquella reserva habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal, «cuya intervención reclaman los***

---

<sup>141</sup> SSTC 13/1992 FJº 2º

<sup>142</sup> SERRANO GONZALO C. *La Financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 30

<sup>143</sup> SÁNCHEZ GRAELLS A. *Los impuestos sobre los Grandes Establecimientos Comerciales* Ed. Thomson Aranzadi 2005 P. 24 a 31

<sup>144</sup> SSTC 37/1987 FJº 13º

**apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución», en tanto en cuanto la misma «existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes** <sup>145</sup>.

Desde el punto de vista formal, tal y como se ha afirmado al inicio de este epígrafe, la ocupación de la materia imponible debe realizarse a través los tributos que a su vez exigen el dictado de una ley que los cree de acuerdo con el art.31.3 CE.

Ello es consecuencia del principio de legalidad que informa el régimen tributario y que tiene como objetivo asegurar la intervención de la máxima representación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gasto público, debido a la trascendencia que aquellas tienen para el ciudadano, ya que a través de aquellas se van obtener recursos que la Administración va a emplear a la hora de satisfacer sus necesidades <sup>146</sup>. En este sentido se ha pronunciado el TC cuando afirma que “ *Como ocurre con otras de las reservas de Ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida no es otro que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sin que ello excluya la posibilidad de que la Ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero sí el de que mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador*”<sup>147</sup>. También el máximo intérprete de la Constitución vincula la reserva de ley en la creación de tributos a la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, que es consecuencia de la unidad misma del ordenamiento (art. 2 de la Constitución), unidad que se orienta a la consecución de la solidaridad de acuerdo con el art.138 CE.

#### 4.3) La vía legislativa, los Estatutos de Autonomía

<sup>145</sup> SSTC 233/1999 FJº 22º y SSTC 19/1987 FJº 4º. También se ha reconocido dicha competencia por la doctrina MAGRANER MORENO F. y GONZÁLEZ ORTIZ D. “*Revisión constitucional de la regulación de la actividad financiera local*”, Revista Tribunal Fiscal num 120 Ciss PRAXIS octubre de 2000 P.71-85

<sup>146</sup> MENÉNDEZ MORENO A. *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed. Lex Nova 2005 P.93

<sup>147</sup> SSTC 19/1987 de 17 de febrero FJº 4º

Se plantea finalmente la cuestión consistente en la posibilidad de que en la distribución de la materia imponible a través de la regulación de los tributos propios, cedidos y recargos sobre tributos estatales, derivase de un acuerdo bilateral Estado- región plasmado en el respectivo Estatuto de Autonomía de esta última.

Dicha postura supondría desplazar la regulación contenida en la LOFCA en relación con las distintas fuentes tributarias autonómicas, a favor de su regulación por parte de cada Estatuto de Autonomía.

De una lectura del art.157.3CE podría deducirse que la utilización de la Ley Orgánica prevista en ese artículo era una mera posibilidad, pudiendo no haberse empleado la LOFCA para regular el ejercicio de las competencias financieras y por lo tanto fijarse con ella la forma de aprovechamiento de las fuentes de riqueza. Sin embargo para el TC el uso de esa norma no era sólo posible, sino que fue obligado para garantizar una uniformidad en el sistema de financiación autonómico y evitar que a través de los respectivos Estatutos de autonomía de las Comunidades Autónomas aquellas procedieran a configurar su propio sistema de financiación sin respetar el principio de unidad que constituye el límite y origen de su autonomía financiera<sup>148</sup>.

Para algunos autores como para PEREZ ROYO la LOFCA sólo cabía como decisión unilateral del Estado cuando los Estatutos de Autonomía aún no se habían aprobado por la mayoría de las regiones (excepto Cataluña y País Vasco). Por ello concluye que, una vez aprobados aquellos y ejercida la autonomía por las regiones, la LOFCA no podría modificarse unilateralmente siendo una norma “reactiva” de manera que sus cambios sólo podrían obedecer a modificaciones en los Estatutos, de tal forma que en las reformas de la estructura del Estado derivadas de la modificación del sistema autonómico se permitiera intervenir a las minorías<sup>149</sup>.

---

<sup>148</sup> SSTC 68/1996 de 4 de abril FJº 9, SSTC 13/2007 de 18 de enero FJº 7º, SSTC 4/1981 de 2 de febrero FJº 3º y 146/1992 FJº 1

<sup>149</sup> PEREZ ROYO *El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional* Ed. MC Grawhill Pag. 34 y 35



En las últimas reformas aprobadas de los Estatutos de Autonomía de Cataluña, Aragón y Andalucía, se contienen importantes novedades que influyen en la distribución de la materia imponible a través de la definición de lo que se debe entender por tributo cedido total o parcialmente ( Estatuto de Cataluña), la previsión del porcentaje de cesión ( Estatuto de Cataluña) , las competencias normativas que en su caso conlleva la cesión total de tributos ( Estatuto de Aragón) así como la enumeración de los tributos que se ceden total o parcialmente ( Estatutos de Cataluña, Aragón y Andalucía). Desde luego que dichas previsiones tratan de introducir por vía estatutaria innovaciones en el sistema financiero autonómico. Dichas innovaciones al referirse concretamente a una de las fuentes de financiación de carácter tributario de las regiones como son los tributos cedidos, producen una modificación en el modo de distribuirse la materia imponible.

La tendencia de dichas reformas estatutarias viene a recoger la doctrina de PEREZ ROYO, que mantiene que son los Estatutos los que deben asumir el papel de instrumento de reforma del sistema de financiación, determinando la asunción de nuevas competencias, de manera que la LOFCA cambie o se revise para regular el ejercicio de esas nuevas competencias financieras.

Al respecto conviene oponer ante todo que las únicas competencias financieras que las regiones pueden asumir son las relacionadas con “numerus clausus” en el art.157.1 del CE, habiéndose asumido todas por vía de sus Estatutos al configurarse los recursos de sus Haciendas autonómicas. No habiendo más fuentes de financiación que las previstas en la Constitución, no podrá distribuirse la materia imponible más que por los instrumentos de financiación de carácter tributario contemplados en la norma Suprema. Por lo expuesto no cabe predicarse la reforma del sistema de financiación autonómico a través de la asunción de nuevas competencias financieras por el establecimiento de nuevos instrumentos de distribución de la materia imponible por las autonomías, ya que todas las que podían utilizar se han asumido por vía estatutaria.

Una vez asumidas todas las competencias financieras posibles por las Comunidades Autónomas, toda reforma de la distribución sólo podrá consistir o bien en una

modificación en el uso de dichas competencias financieras (tributos propios, tributos cedidos o recargos) o por la renuncia de alguna de ellas.

En el caso de las últimas reformas operadas en los Estatutos de autonomía, a través de los Estatutos no se asumen nuevas competencias financieras, sino que se quiere modificar la regulación de las ya asumidas (los tributos cedidos) tratando de innovar el alcance y condiciones de la cesión. De esta forma se innova el uso de un mecanismo de distribución de la materia imponible como es el tributo cedido, de manera que se trata de ampliar su aprovechamiento por las autonomías.

Se afirma “*se quiere*” y no “*se modifica*” porque a pesar de que de la lectura de los mismos se aprecia una intención de modificar su regulación, aquellas carecen de eficacia para materializar ese cambio de regulación, ya que siempre se remiten para la realización de la cesión a la pertinente ley estatal para que determine el alcance y condiciones de la misma<sup>150</sup>. En dichos Estatutos se determina qué debe entenderse por tributo cedido, qué tributos se ceden total o parcialmente, en virtud de qué puntos de conexión son exigibles, qué competencias normativas incluye la cesión y en qué porcentaje se ceden. Sin embargo, **dichas precisiones se quedan sólo en eso ya que no determinan nada desde el momento en que en todo caso remiten a la pertinente ley estatal de cesión específica para que aclare el alcance y extensión de la cesión. Ello supone materializar el mecanismo de cesión que se contempla en el art.10.2 de la LOFCA implicando un reconocimiento implícito de su vigencia.** Por ello se aprecia a priori una armonía entre la nueva regulación de la cesión de tributos estatales y la anterior. En principio parece conservar el Estado la decisión última sobre el modo de distribuir la materia imponible a través de la nueva configuración de los tributos cedidos en base al principio de coordinación cuya titularidad del compete por art.149.1.14ª y 156.1 CE.

Sin embargo aparecen ciertas objeciones que no pueden considerarse salvadas por la anterior remisión a la ley específica de cesión. Ante todo el que se determine directamente, sin salvar su determinación por ley estatal específica de cesión, qué

---

<sup>150</sup> Disposición adicional Séptima de la LO 6/2006 de reforma del Estatuto de Cataluña, art.178.3 de la LO 2/2007 de reforma del Estatuto de Andalucía, apartado 3 de la Disposición Adicional Segunda de la LO 5/2007 de reforma del Estatuto de Aragón

impuestos se ceden total o parcialmente choca directamente con **la competencia exclusiva que el Estado tiene para regular los aspectos esenciales de la cesión de acuerdo con los artículos 133.1 y 149.1.14ª CE tal y como ha manifestado el TC** <sup>151</sup>.

Es por ello que, hasta la aprobación de las últimas reformas estatutarias, la determinación de la cesión total o parcial se ha venido haciendo a través de ley general de cesión <sup>152</sup> acompañada de la consiguiente ley de cesión específica, siempre siguiendo ambas leyes los criterios generales establecidos por la LOFCA.

En definitiva la determinación de la cesión como total o parcial, como aspecto inherente a la regulación del tributo estatal objeto de cesión, ha correspondido y corresponde en exclusiva al Estado. Debe destacarse que el TC ha refrendado el uso de leyes generales de cesión en su sentencia 181/1988 “*para tratar de crear un marco de referencia idéntico de aplicación general que rompieran la racionalidad del proceso de cesión*”, siempre y cuando vayan seguidas de las preceptivas leyes de cesión específicas para cada Comunidad Autónoma, cumpliéndose así los trámites del art.10.2 de la LOFCA. Por lo expuesto parece que la nueva regulación estatutaria de la cesión, al determinar la misma con carácter total o parcial, choca con la referida competencia exclusiva.

Sin embargo debe puntualizarse que esa competencia exclusiva no ha impedido hasta el momento que, a la hora de determinar el alcance de la cesión, se tuviera en cuenta la voluntad de la Comunidad Autónoma, ya que **en todos los Estatutos se contempla la fijación del alcance y condiciones de cesión a través de un acuerdo en una Comisión Mixta en la que intervienen representantes de la CCAA**. En este último caso **la competencia del Estado exclusiva se salvaba por la necesidad de que el referido acuerdo se transformase a través de la consiguiente ley estatal de cesión específica, por lo que la última decisión sobre el alcance y condiciones de la cesión correspondía al legislador estatal**.

Al tratar de fijarse el alcance de la cesión a través de los Estatutos parece que se trata de desapoderar de esa decisión exclusiva y final del legislador estatal. Sin embargo, **si se asume la teoría de que la parte del Estatuto concerniente a la cesión de los tributos, en**

---

<sup>151</sup> SSTC 181/1988 FJº 3º

<sup>152</sup> Ley 30/1983 de 28 de diciembre, Ley 14/1996 de 30 de diciembre y Ley 21/2001 de 27 de diciembre

cuanto materia no obligatoria de los Estatutos, no goza de rango estatutario sino de ley ordinaria, entonces podría salvarse la objeción. No obstante existiría un peligro de que el marco uniforme de cesión que se trataba de perseguir con las leyes generales de cesión pudiera romperse, salvo que en todos los Estatutos se reproduzca la misma normativa cediéndose los mismos tributos con idéntico alcance como hasta ahora ha sucedido. Por lo expuesto, parecería ser admisible esa determinación del alcance de la cesión sin existir además necesidad alguna de reformar la LOFCA, ya que, como se ha afirmado anteriormente, la determinación definitiva del alcance de la cesión se fijará, conforme estipulan, mediante la preceptiva ley específica de cesión de acuerdo con el art.10.2. Además no existiría tampoco contradicción con el art.11 de la misma ley ya que en aquella se enumeran los tributos susceptibles de cesión sin determinarse su alcance, por lo que, no previéndose en los nuevos Estatutos la cesión de algún tributo distinto a los enumerados en la LOFCA, no se considera necesario reformar o suprimir la LOFCA en base a la nueva regulación estatutaria.

Un ejemplo de lo que se afirma es el caso del Estatuto de Cataluña que con carácter general se puede afirmar que constituye parte de una Ley Orgánica. Sin embargo, su eficacia como Ley Orgánica se enerva en parte de su articulado desde el momento en que su Disposición adicional Séptima, donde se contiene la relación que determina que impuestos se ceden total o parcialmente, contempla un mecanismo específico de reforma diferente al mecanismo de reforma estatutaria contemplados en su art.222 y 223 por lo que ello refleja su falta de rango estatutario. En efecto en dicha Disposición séptima incluso se reconoce expresamente que la reforma de dicho precepto no tendrá la consideración de reforma del Estatuto. Por ello esa Disposición Adicional Séptima podría entenderse o considerarse como una ley específica de cesión de tributos de carácter ordinario en cuanto a la relación de tributos cedidos contenida en dicho precepto. Sin embargo, como se ha afirmado anteriormente, dicho precepto se remite a su vez a una ley específica de cesión para determinar el alcance y condiciones de la cesión.

Además en la Disposición adicional Octava, Novena y Décima del Estatuto se prevé un incremento en la cesión de la recaudación del IRPF, Impuestos Especiales e IVA. Sin embargo al igual que en la Disposición Adicional Séptima se supedita dicho incremento a su fijación en el primer proyecto de ley de cesión que se apruebe a partir

de la entrada en vigor del Estatuto. Es patente que la eficacia de la norma institucional básica en la materia referente a la distribución de la riqueza gravable se supedita a la función coordinadora del Estado sin tratar de ostentar vocación de ley específica de cesión de tributos, aunque con su articulado vincula al Gobierno de la Nación para que introduzca las reformas que en él se contienen. **Dicha vinculación no obstante no garantiza un resultado seguro al tener que someterse el proyecto de ley específica de cesión a la aprobación de las Cortes Generales.** Podría ahorrarse tiempo si en el propio articulado del Estatuto se reflejaran, por no impedirlo el ordenamiento, el alcance y condiciones de la cesión de los tributos, teniendo dicho contenido obviamente el rango de ley ordinaria al no ser parte indispensable del Estatuto de Autonomía.

El hecho de que se trate de definir el concepto de tributo cedido totalmente en el Estatuto de Cataluña, constituye una suerte de suplantación de la posición del Estado que es quien tiene la tarea de fijar ese concepto integrante de la regulación de los tributos estatales cedidos en cuanto manifestación de la potestad originaria de establecer tributos que tiene el Estado y que, como afirma el TC en la referida sentencia 181/1988, **impide que pueda regularse a través de otra norma que no sea una ley orgánica.** Anteriormente se ha expuesto la tesis por la que se afirmaba que la normativa contenida en los Estatutos de Autonomía concerniente a materias que no constituían su contenido obligatorio, como son los tributos cedidos, carecen de rango estatutario, teniendo la consideración de ley ordinaria. Sin embargo dicha tesis era referible sólo a aquellos preceptos estatutarios para los cuales se preveía un procedimiento de modificación distinto al de la reforma estatutaria, permitiéndose su modificación por vía especial de ley estatal previa negociación entre el Gobierno y la CCAA. En este caso la regulación del concepto de tributo cedido total o parcialmente no se contiene en una norma dotada del anterior sistema de reforma especial, sino que se incluye dentro del articulado del Estatuto, concretamente art.203.2 respecto del cual no hay procedimiento específico de reforma más que el previsto para el resto del Estatuto.

Por lo expuesto podría entenderse que el art.203. 2 goza de rango de ley orgánica. De esta forma resultaría que el concepto de tributo cedido derivaría de una norma pactada entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Cataluña. Considerando que **la definición de los medios de financiación de las Comunidades Autónomas constituye un medio de coordinación de la actividad financiera** de las Comunidades Autónomas al poder

aprovecharse todas ellas de esta clase de recurso, resulta predicable la competencia exclusiva del Estado para regular esa definición, sin que quepa la intervención de región alguna en la configuración de ese concepto.

Debe recordarse que al referir al principio de coordinación, el TC se la atribuía en exclusiva al Estado manteniendo que a) *es una competencia distinta a la fijación de bases*, b) *presupone lógicamente que algo debe ser coordinado*, esto es que presupone la existencia de competencias de las Comunidades que el Estado al coordinarlas debe necesariamente respetar sin vaciarlas de contenido c) *que esa función le corresponde solamente al Estado* d) **implica la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y en definitiva la integración de actos parciales en un sistema global.**<sup>153</sup>

De acuerdo con lo expuesto nos encontramos con dos definiciones de tributo cedido, la fijada por el legislador estatal en exclusiva por vía de la LOFCA y la establecida por el legislador estatal en un Estatuto previo acuerdo con una Comunidad Autónoma. Si acogemos la tesis mantenida anteriormente de que el art.203.2 tiene carácter orgánico se equipararía en rango al art.10.1 de la LOFCA, donde se contiene la definición de tributo cedido. No obstante debido a la vocación de coordinación que tiene un precepto como el referido art.10.1 tendente a aclarar las relaciones entre Estado y CCAA así como a garantizar la homogeneidad técnica en el ejercicio de las competencias financieras autonómicas, se considera que debería prevalecer la definición de la LOFCA. Sostener una tesis distinta manteniendo la constitucionalidad del art.203.2, además del inconveniente que se ha mencionado anteriormente de habilitar la intervención de una CCAA en un instrumento de coordinación que es materia exclusivamente estatal, implicaría la necesidad de que todos los Estatutos de Autonomía reprodujesen de igual manera el concepto de tributo cedido totalmente en el Estatuto de Cataluña, lo cual implicaría aceptar que una región influya en el contenido de los Estatutos de Autonomía de las demás para evitar cualquier clase de privilegio económico de acuerdo con el art.138.2 CE.

---

<sup>153</sup> SSTC 32/1983 de 28 de abril FJº 2º, 45/1991 de 28 de febrero FJº 3º

Por lo expuesto, en aras de garantizar una homogeneidad técnica en el ejercicio de las competencias financieras regionales así como en defensa de la competencia estatal en materia de coordinación, se considera oportuno dar preferencia a la definición de tributo cedido contenida en el art.10.1 de la LOFCA, al ser la definición de tributo cedido una garantía de homogeneidad e integración de los sistemas de financiación de cada región dentro del sistema financiero nacional único, siendo por ello dicha definición un instrumento de coordinación de titularidad el Estado de acuerdo con el art.149.1.14ª, sin poderse admitir la intervención de alguna de las regiones en su regulación. EL TC ha refrendado que el art.10.1 de la LOFCA es una materialización del art.149.1.14ª CE en FJº 6º de sentencia 192/2000.

En cuanto a la antes referida fijación del porcentaje de cesión por el Estatuto de Cataluña, debe oponerse que la determinación de las condiciones de la cesión es competencia exclusiva del Estado como se afirmaba anteriormente. En virtud de la competencia que en materia de Hacienda Central le pertenece al Estado, es a este a quien le corresponde determinar hasta donde llega la cesión. Debe destacarse que la fijación del porcentaje de la cesión constituye en parte un factor determinante de la realización del principio de corresponsabilidad y por lo tanto un elemento esencial en la configuración del sistema tributario regional, sobre todo cuando se trata de determinar el porcentaje de participación en los impuestos de mayor recaudación del sistema tributario estatal como el IRPF y el IVA. Debido a esa gran trascendencia en el art. 11 de la LOFCA se señalan los porcentajes máximos de cesión para el IRPF, Impuestos Especiales e IVA.

Es evidente que el incremento de la participación de las CCAA en el IRPF a través de la reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996 de 27 de diciembre y después en el IVA e Impuestos Especiales por Ley Orgánica 7/2001 de 27 de diciembre, han constituido no sólo una regulación de las condiciones de cesión de tributos estatales sino que también implicaron, por la gran trascendencia recaudatoria de ambos tributos, una reforma del sistema de financiación autonómico en cuanto que constituyeron una nueva distribución de la materia imponible ya gravada. Por ello cuando el Estatuto de Autonomía de Cataluña prevé en su Disposiciones adicionales Octava, Novena y Décima que en el primer proyecto de Ley de Cesión para Cataluña que el porcentaje de cesión en el IRPF , Impuestos Especiales e IVA sea del 50%, 58% y 50%

respectivamente, no sólo se está suplantando al legislador estatal en virtud de la reserva de ley estatal que se proyecta de acuerdo con el art.133.1.y 149.1.14ª CE sobre todos los elementos correspondientes a sus tributos, incluido el alcance y condiciones de cesión tal y como ha afirmado el TC <sup>154</sup>, sino que también se está configurando el sistema de financiación regional. Aunque dichas disposiciones no imponen directamente el porcentaje de cesión, ya que se remiten a lo que disponga la primera ley estatal de cesión, resulta evidente que en este caso su contenido condicionará lo que se disponga en dichas disposiciones estatutarias.

La alteración de los límites del porcentaje a conceder a la Comunidad Autónoma, como se había afirmado anteriormente, implica además un cambio notable en el sistema de financiación regional, permitiendo un mayor disfrute de la materia imponible, de manera que se consagra de un modo más definitivo que hasta el momento el principio de corresponsabilidad. Ello supone también una alteración de las relaciones financieras existentes entre el Estado y las Comunidades Autónomas, por eso al implicar una reforma del sistema financiero autonómico y manifestación del principio de coordinación, deberá operarse a través de la pertinente ley orgánica.

Debe apreciarse que no resulta claro qué rango normativo tienen las Disposiciones adicionales Octava, Novena y Décima. Para estas no se contempla mecanismo extraordinario de modificación ajeno a la reforma estatutaria tal y como se contempla en la Disposición Adicional Séptima. Admitido el carácter orgánico de las referidas Disposiciones Adicionales, a su regulación le es predicable la objeción de que toda la materia concerniente a los tributos estatales es competencia exclusiva del Estado tanto en los aspectos principales como en los accesorios tal y como afirma el TC en FJº 3º de la sentencia 179/1985 y FJº 6º de la sentencia 181/1988. El Estatuto de Autonomía es una ley orgánica estatal, sin embargo en su elaboración no concurre en exclusiva la voluntad del Estado, sino que también participa la de la Comunidad Autónoma por lo que difícilmente puede ser un instrumento adecuado para el ejercicio de una competencia exclusiva estatal.

---

<sup>154</sup> STTC en sentencias 72/2003 FJº 6º y 181/1988 FJº 3º



Debe además destacarse que, una vez aprobado un Estatuto, su reforma no depende únicamente de la voluntad del Estado sino que requiere la aprobación de la Asamblea legislativa de la CCAA. Por ello si se regulase el porcentaje de la cesión de tributos a través de esta clase de normas, se produciría una suerte de regulación de la cesión de tributos irrevocable unilateralmente por el Estado, situación esta que descarta el TC en FJº 6º de la sentencia 192/2000 al considerarse que chocaría frontalmente con el art.149.1.14ª y art.133.1 CE.

Se había afirmado anteriormente que la modificación de los porcentajes de cesión implica un cambio significativo en el sistema de financiación de las autonomías, siendo la configuración de dicho sistema una competencia del Estado. Dicha competencia exclusiva del Estado se ha reconocido por el TC en FJº 6º de la sentencia 192/2000 donde proclama que ***“la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado”***.

Esa competencia exclusiva del Estado para configurar el sistema financiero autonómico deriva de la coordinación cuya actuación se le encomienda en exclusiva incluyendo entre sus funciones, como manifiesta el TC en FJº 3º de sentencia 45/1991 ***“la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y en definitiva la integración de actos parciales en un sistema global”***.

Confirma la postura aquí defendida el hecho de que, tras aprobarse la LO 6/2006 de reforma del Estatuto de Cataluña, los incrementos del porcentaje de recaudación cedida que constan en sus disposiciones Adicionales Octava, Novena y Décima **se han incorporado a la LOFCA a través de la reciente reforma del artículo 11 por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**.

El hecho de “transposición” a la LOFCA de las disposiciones Adicionales Octava, Novena y Décima así como la remisión de su eficacia en su propio contenido a lo que dispusiere una ley estatal de cesión que “debía” aprobarse a partir de la entrada en vigor

de dicha reforma estatutaria, demuestran y confirman que los Estatutos de Autonomía no podían producir directamente una modificación del Sistema de Financiación Autonómico, pudiendo realizarse dicha reforma únicamente por medio de la LOFCA que es el resultado de la competencia exclusiva que en materia de coordinación de la competencias financieras de las regiones tiene el Estado en virtud del art.149.1.14ª y art156.1 CE .

La referida crítica es también predicable respecto de la previsión del art.203.4 de la LO6/2006 como la del 105.2 de la LO 5/2007 de reforma del Estatuto de Aragón, cuando determinan otro aspecto relativo a las condiciones de la cesión de tributos como es la extensión de la competencia normativa cedida en los tributos cedidos totalmente.

Por lo expuesto, se considera que los art.10.3 y 19.2 de la LOFCA deberían prevalecer sobre las nuevas previsiones estatutarias, al ser norma emanada del Estado en ejercicio de su competencia exclusiva para regular los aspectos esenciales así como accesorios de sus propios tributos, derivada de su potestad originaria para establecer tributos del art.133.1 CE y su competencia exclusiva en materia de Hacienda General. Además la modificación de los porcentajes de cesión así como la determinación de la extensión de la competencia normativa cedida, constituyen aspectos relacionados con las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas así como de estas entre sí, que constituye a su vez una materia que concierne al Estado en virtud de su competencia exclusiva en materia de Hacienda General que, en materialización del principio de coordinación, comprende no sólo la Hacienda Central, sino también las relaciones entre los distintos niveles territoriales de la Hacienda Pública en aras de la consecución de un sistema financiero único reflejo de la indisoluble unidad de la Nación española.

Esta postura se refrenda del contenido de **la reciente reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009**, donde, a pesar de las anteriores reformas estatutarias, el contenido del art.10 sobre el contenido de la cesión no se ha reformado y el del art.19.2 no se ha derogado modificándose de un modo mínimo las competencias normativas que pueden corresponder a las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos al incorporarse alguna otra nueva competencia normativa sobre estos. La subsistencia de ambos preceptos, a pesar de las anteriores previsiones estatutarias sobre el concepto de tributo cedido y el alcance de la competencia normativa cedida, consagra la plena

vigencia de la LOFCA como norma reguladora de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas así como de las relaciones entre los distintos niveles territoriales de la Hacienda.

En definitiva se puede apreciar que la LOFCA no es una norma posible en la Constitución a efectos de regular el ejercicio de las competencias financieras regionales y por lo tanto el disfrute a través de ellas de la materia tributaria, sino que es necesaria. Efectivamente el TC inicialmente consideró aquella como un instrumento destinado a garantizar, en el momento inicial de configuración del sistema autonómico, una uniformidad en el sistema de financiación regional y evitar que a través de los respectivos Estatutos de autonomía de las Comunidades Autónomas aquellas procedieran a configurar su propio sistema de financiación sin respetar el principio de unidad que constituye el límite y origen de su autonomía financiera. Una vez promulgados los Estatutos de Autonomía, parece que ha pasado el peligro de que puedan surgir disfunciones en el sistema de financiación nacional por la regulación que cada CCAA haga de su Hacienda en su Estatuto de Autonomía. Esa configuración unilateral de su propia Hacienda es competencia de la región como ha manifestado el TC, pero debe respetar ciertos límites que se resumen en la garantía del sistema unitario financiero nacional cuyo reflejo es la solidaridad interterritorial. Sin embargo la necesidad de una ley estatal que coordine las competencias financieras de las regiones como la LOFCA, se ha manifestado como una necesidad por los siguientes motivos: 1º) la competencia de coordinación que ostenta el Estado exige que sea este unilateralmente y no este con las Comunidades Autónomas, quien determine una regulación homogénea de los medios de financiación regional y criterios de relación con el Estado así como con las otras autonomías. Es lógico que esos criterios de aplicación a todas las regiones no deriven de un Estatuto de Autonomía, al ser el resultado de una relación bilateral entre el Estado y una única Comunidad Autónoma. Por ello deberá emplearse una ley orgánica estatal en la que intervenga únicamente la voluntad del Estado tal y como habilita el art.157.3 CE. 2º) Resulta incompatible el hecho de que el Estado ejerza su competencia exclusiva de coordinación a través de una ley orgánica por la que se aprueba un Estatuto de Autonomía por la propia naturaleza concertada de la norma 3º) Las normas estatutarias comentadas se caracterizan porque, a excepción de la nomenclatura de los tributos que se consideran cedidos total y parcialmente, difieren en su contenido al fijarse en aquellas, competencias normativas, porcentajes de cesión,

puntos de conexión e incluso definiciones de recursos financieros que en los Estatutos de otras regiones no se contemplan.

Ello implica la temida desagregación y ruptura de la homogeneidad del sistema financiero nacional que el TC preveía ya en sentencias SSTC 181/1988 FJº 7.º; 183/1988 FJº 3.º y 68/1996 FJº 9º. La única forma que se aprecia posible para salvar dicha ruptura es que en todos los Estatutos de Autonomía se contemplasen las mismas normas referentes a las condiciones y alcance de la cesión de los tributos estatales, así como las referentes al ejercicio del resto de competencias financieras, lo cual implicaría prescindir de la voluntad de las Asambleas legislativas autonómicas en el procedimiento de reforma estatutaria, desnaturalizándose su contenido. En el caso de los Estatutos de de Autonomía, en lo referente al sistema de financiación, no serían normas fruto del consentimiento prestado por el Estado y la CCAA sino una norma asumida derivada del Estado. Antes de realizar tales artificios jurídicos se considera mucho más respetuoso con la Constitución el mantenimiento de una ley orgánica en la que intervenga únicamente la voluntad del Estado como la LOFCA, que imponga los criterios básicos para el ejercicio de las competencias financieras de las regiones y determine cómo se deben utilizar los recursos tributos estatales de los que participan aquellas.

Las últimas reformas estatutarias parecen tender hacia una dispersión de la normativa reguladora de un instrumento de financiación autonómica exógeno como es el tributo cedido, rompiendo con la uniformidad de criterio de empleo de las fuentes de financiación regional mantenida hasta ahora por la LOFCA.

Al respecto en el Estatuto de Cataluña, ante la posible apreciación de dicotomía de regulaciones, en su Disposición Adicional duodécima establece que sus disposiciones se interpretarán armónicamente con las contenidas en la Ley Orgánica prevista en el art.157.3 CE, por lo que la aparente contradicción sobre el concepto de tributo cedido podría resolverse por dicha vía.

Otra posible solución alternativa a las divergencias antes expuestas podría consistir en reducir el contenido de la LOFCA de manera que se limitase su contenido a la regulación de los posibles conflictos que en materia de financiación pudieran surgir entre las Comunidades Autónomas, dejando al arbitrio de cada Comunidad Autónoma

la regulación a través de su Estatuto del procedimiento para utilizar los mecanismos constitucionales de participación en los ingresos del Estado, aspecto formal que en principio no debería plantear fricciones con otras Comunidades Autónomas. **A partir de esa reducción del contenido coordinador de la LOFCA podría plantearse la posibilidad de que la manera y límites de participar en los ingresos del Estado por vía de tributos cedidos ó recargos se regulase en cada Estatuto de Autonomía variando en función de las necesidades concretas de financiación de la región interesada.** Así podría por ejemplo incrementarse el alcance de la cesión de los tributos en las regiones pobres incrementando su alícuota en la recaudación de los tributos estatales cedidos, de manera que pudieran en mayor medida aprovechar su propia materia imponible sin necesidad de incrementar la presión fiscal existente en ellas. Mientras a las regiones más ricas podría reducirse su porcentaje de cesión en la recaudación de los tributos estatales cedidos, permitiéndoles no obstante incrementar su capacidad para emplear el recargo autonómico al existir mayor margen para utilizar dicho instrumento de financiación.

Dichas diferencias de regulación, apreciando las últimas iniciativas en materia de reforma estatutaria, podrían plasmarse en los Estatutos de Autonomía, aunque la diferente regulación e intensidad de la participación de las regiones en los ingresos del Estado podría generar fricciones políticas difíciles de salvar. Quizás haya sido ese el motivo por el cual el incremento del porcentaje de recaudación previsto en el Estatuto de Autonomía de Cataluña se haya contemplado como una posibilidad para todas las regiones al reformarse el contenido del art.11 de la LOFCA que es de aplicación general a todas las autonomías.

Además parece que la regulación bilateral de las condiciones de financiación para cada Comunidad Autónoma, considerando el principio de coordinación, no parece que fuera la voluntad del Constituyente al prever la ley orgánica del art.157.3, puesto **que parece que lo que se quería con ella era evitar la dispersión normativa que pudiera producirse de ejercitarse la coordinación por medio de la regulación diferenciada y propia de cada Estatuto de Autonomía.** Así lo interpreta el TC cuando afirma que “*Con el art. 157.3 CE, que prevé la posibilidad de que una Ley Orgánica regule las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, **no se pretendió sino habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un***

mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía. Su función no es, por tanto, como es obvio, la de establecer una reserva de Ley Orgánica en cuya virtud cualquier aspecto atinente al nutrido grupo de recursos autonómicos enumerados en el art. 157.1 CE requiriese ineludiblemente una norma de tal rango, sino sencillamente permitir que una Ley Orgánica -la actual LOFCA- pudiese insertarse en el bloque de la constitucionalidad delimitador del concreto alcance de las competencias autonómicas en materia financiera".<sup>155</sup>

La actual reforma de la LOFCA, operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, al extender a todas las Comunidades Autónomas la ampliación del porcentaje de recaudación que para determinados tributos estatales cedidos inicialmente contemplaba la LO 6/2006 en exclusiva para Cataluña, demuestra esa función vigente de la LOFCA como norma garantizadora de un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómica.

Igualmente en aras de conservar dicha homogeneidad la última reforma de la LOFCA ha mantenido el concepto del tributo cedido contenido en su art.10.3 LOFCA, así como la uniformidad de los límites de las competencias normativas de las regiones sobre los tributos cedidos contenidos en el art.19.2 de la misma ley.

Sin lugar a dudas el Estatuto de Autonomía de Cataluña ha influido en el contenido del sistema de financiación regional resultante de la última reforma de la LOFCA resultante de Ley Orgánica 3/2009, al igual que lo hizo cuando el sistema de tributos cedidos contenido en su Estatuto de Autonomía aprobado por LO 4/1979 se integró posteriormente en la LOFCA de 1980.

No obstante, en un caso como en otro ha sido el legislador estatal quien de un modo exclusivo, sin intervención de la voluntad de Comunidad Autónoma alguna, ha determinado el modo de distribuirse la materia imponible por medio de las disposiciones de la LOFCA. En esta última reforma el legislador estatal parece haber

---

<sup>155</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 9º

acogido el criterio que, sobre el empleo de los tributos cedidos a través de la ampliación del porcentaje cedido de su recaudación, se contenía en la Ley 6/2006 de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña; **sin embargo, podría no haberlo hecho toda vez que las disposiciones legislativas vinculan sólo a la Administración en virtud del principio de legalidad del art.9.3 y 103.1 de la CE pero no al propio legislador que podría haber inobservado las previsiones** de las disposiciones Adicionales octava , Novena y Décima, **como finalmente ha hecho respecto del concepto de tributo cedido contenido en el art.203.2 de la misma ley, así como en relación a la determinación de la extensión de la competencia normativa cedida en los tributos cedidos totalmente que se contiene en el art. 203.4 de la misma ley de reforma del Estatuto de Cataluña, así como en el 105.2 de la LO 5/2007, de reforma del Estatuto de Aragón.**

En este caso no había más propuestas en las demás reformas estatutarias sobre los posibles incrementos de la participación de las regiones en la recaudación de los tributos estatales cedidos, pero ¿Que hubiera sucedido si en los Estatutos se hubieran contenido previsiones distintas? Evidentemente el legislador orgánico estatal podría haber desestimado todas sin alterar el régimen de cesión de tributos existente antes de la entrada en vigor de las reformas estatutarias o podría haberlas integrado estableciendo un innovador nuevo régimen para todas ellas, pudiendo en ese caso escoger alguno de los criterios establecidos en algún Estatuto de autonomía por considerarlo más oportuno o seguir un criterio propio.

#### 4.3) Otras posibilidades

De lo expuesto anteriormente, encontramos cómo la distribución de la materia imponible como tal, al no existir un pacto expreso al respecto, se viene realizando a través de la configuración de los recursos tributarios autonómicos. Dicha regulación, en aras de la realización de la solidaridad y por vía del principio de coordinación, corresponde en sus aspectos esenciales al Estado, al ser su competencia la configuración del sistema financiero regional. A través de la configuración del referido sistema de financiación, el Estado marca los límites de las competencias financieras de las Comunidades autónomas y por ello los de utilización de los recursos tributarios de carácter financiero. El TC ha reconocido esa capacidad del Estado de limitar las competencias financieras de las regiones cuando afirma *“la posibilidad de que se*

*establezca esta suerte de restricciones a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas no sólo se fundamenta, en línea de principio, en el carácter básico de las mismas de acuerdo con el art. 149.1.13 CE, sino que también halla anclaje constitucional en el límite a la autonomía financiera que establece el principio de coordinación del art. 156.1 CE (SSTC 11/1984 [RTC 1984\11] fundamento jurídico 5.º, 179/1987 [RTC 1987\179] fundamento jurídico 2.º, y 68/1996 [RTC 1996\68] fundamento jurídico 10). Condicionamiento que, en virtud de lo establecido en el art. 2.1 b) LOFCA, exige a las Comunidades Autónomas que su actividad financiera se acomode a las medidas oportunas que adopte el Estado «tendientes a conseguir la estabilidad económica interna y externa», toda vez que a él corresponde la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general»<sup>156</sup>.*

De lo expuesto en los epígrafes anteriores, parece consolidarse una tendencia por la que el Estado, en su regulación unilateral del sistema de financiación autonómico, viene admitiendo una mayor participación de las regiones en la regulación de los límites impuestos a los recursos tributarios autonómicos como es el caso de los tributos cedidos. Se ha instaurado un sistema por el cual se materializan por la correspondiente Ley Orgánica, las propuestas sobre el régimen de financiación realizadas o bien de un modo multilateral a través de las recomendaciones del CPFF o de modo bilateral a través de la correspondiente proposición de reforma estatutaria realizada por la asamblea legislativa autonómica.

En ambos casos la participación regional en la nueva regulación del recurso tributario y por lo tanto en la nueva distribución de la riqueza gravada, es intensa aunque siempre la última decisión sobre la materia la va a mantener el Estado.

Esa relación de colaboración entre Estado y autonomías a la hora de regular los recursos tributarios regionales no agota su cauce de desarrollo en los dos supuestos anteriores, planteándose la posibilidad de que pueda desarrollarse a través de otros procedimientos.

Una de las posibles vías de materialización de los acuerdos en materia de financiación regional entre el Estado y las regiones podría ser, como apuntan RAMALLO

---

<sup>156</sup> SSTC 171/1996 FJº 2º



MASSANET Y ZORNOZA PÉREZ <sup>157</sup>, el Senado para el caso de que, realizándose las pertinentes reformas constitucionales a efectos de asegurarle un auténtico poder decisorio <sup>158</sup> que hasta ahora viene siendo desempeñado a través de una vía de hecho por el CPFF. Hasta ahora la función del Senado ha sido relativizada por la facultad que tenía el Congreso de superar fácilmente el veto que pudiera imponer el Senado al correspondiente proyecto de ley. Si dicha situación se corrigiera se podría plantear una situación similar a la existente en Alemania. En dicho país se impone la necesidad de que el Bundesrat ( Cámara de representación de los Estados federados *Lander* ) preste su aprobación a los proyectos de ley federal sobre impuestos cuyo producto corresponda total o parcialmente a los *Lander* <sup>159</sup>. Desde luego que dicha reforma permitiría encajar de un modo perfecto la participación de las Comunidades Autónomas en la distribución de la materia imponible por vía de regulación de sus recursos tributarios con la competencia exclusiva de coordinación que ostenta el Estado, al ser dicha Cámara un órgano legislativo estatal.

Otra posibilidad vendría a ser el uso de las leyes marco del art.150.1 CE, a efectos de que el Estado determinara los límites máximos a la hora de regular recursos tributarios como los tributos cedidos y los recargos, permitiendo a las Comunidades autónomas regular el resto de sus aspectos dentro de los límites fijados por la ley marco estatal.

Dicha postura es desechada en relación con los tributos cedidos por PEREZ ROYO <sup>160</sup> que considera que la atribución normativa de competencias a las Comunidades Autónomas a través de dicho artículo supondría un vicio determinante de inconstitucionalidad, dado que las leyes dictadas al amparo de ese precepto son unilaterales del Estado, susceptibles de renuncia y de elementos de control, mientras que las Leyes del Estado en materia de financiación han de ser acordadas por mandato del Estatuto de Autonomía.

---

<sup>157</sup> RAMALLO MASSANET J.R ZORNOZA PÉREZ J. *El consejo de Política Fiscal y Financiera y la Financiación de las Comunidades Autónomas* Revista Papeles de Economía Española nº 83/2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas. P.72

<sup>158</sup> Pasaría por la necesaria reforma del art.90.2 de la CE

<sup>159</sup> art.105.3 de la Ley Fundamental de Bonn

<sup>160</sup> PEREZ ROYO aludido por SIOTA ÁLVAREZ M. en *La Financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 367.

Sin embargo otra postura <sup>161</sup> que atendiendo al derecho positivo vigente, concretamente al art.2.2 de las Leyes específicas de cesión dictadas tras la Ley 21/2001, **entienden que la atribución de competencia normativa sobre los tributos cedidos es perfectamente posible a través de las referidas leyes marco**, toda vez que las propias leyes de cesión hacen referencia al artículo 150.1 CE a la hora de determinar los títulos competenciales por los que se dictaron.

Dicho planteamiento para los tributos cedidos podría trasladarse al campo de los recargos autonómicos al corresponder inicialmente la regulación sobre los mismos tanto en sus aspectos esenciales como en los accesorios al Estado <sup>162</sup>.

Sin embargo debe oponerse frente a dicha postura la necesaria aplicación de la LOFCA a la hora de asegurar ese límite garantía de uniformidad en el ejercicio de las competencias financieras autonómicas. Así, por ejemplo, el TC apreció la única sujeción de las regiones a la LOFCA a la hora de establecer recargos sobre los tributos estatales, considerando aquella como un marco homogeneizador válido sin necesidad de que se dictara por el Estado una Ley de Armonización del art.150.3 CE <sup>163</sup>.

Reforzando la anterior crítica, TEJERIZO LÓPEZ así como CALVO VERGUEZ, admiten que se ha empleado el art.150.1 CE para ceder competencias normativas sobre los tributos cedidos, pero este último añade que esta vía no debe considerarse una vía necesaria y natural de cesión, porque el vehículo para llevar a cabo la delimitación de las competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas es la LOFCA según previene la Constitución <sup>164</sup>. La cesión de competencias normativas sobre los tributos cedidos o los recargos sobre los tributos estatales podría generar un excesivo distanciamiento entre regulaciones, lo cual implicaría una ruptura de la homogeneidad técnica que se persigue por medio de la coordinación a efectos de

---

<sup>161</sup> SIOTA ÁLVAREZ M. en *La Financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 369.

Ley 28/2002, de 1 julio Régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, Ley 17/2002 Régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, entre otras.

<sup>162</sup> SSTC 179/1985 FJº 3º

<sup>163</sup> SSTC 150/1990 FJº 4º

<sup>164</sup> TEJERIZO LÓPEZ J.M referido por CALVO VERGUEZ en *La Financiación Autonómica: Problemas Constitucionales y Legales* Ed. Thomson 2005 P.401-402

materializar la solidaridad que proclama la Constitución. En este sentido se ha pronunciado el TC cuando afirma que con la ley prevista en el art.157.3 se trató de evitar que la homogeneidad del sistema de financiación autonómica se quebrara por la dispersión normativa que pudiera producirse por la diferente regulación de los medios de financiación regional contenida en cada Estatuto de Autonomía<sup>165</sup>.

De lo expuesto es claro que el reparto de la materia tributaria debe pasar necesariamente a través del establecimiento de unos límites y que aquellos no pueden derivar ni de los Estatutos de Autonomía ni de unas Leyes marco, sino que sólo pueden derivar de la Ley Orgánica prevista en el art.157.3 CE precisamente a estos efectos, materializándose el poder de coordinación del Estado.

Finalmente TEJERIZO LÓPEZ plantea una última forma alternativa de distribución de la materia imponible, cada vez más factible considerando el hecho de que hoy en día la mayor parte del gasto público ya no se soporta por el Estado sino por las regiones. Así este propone que a través de una ley ordinaria el Estado renuncie a exigir alguno de los tributos estatales cedidos. De ese modo su presupuesto de hecho o hecho imponible se transformaría en “*res nullius*” de manera que pudiera ser apropiado por las regiones convirtiéndose en un tributo propio<sup>166</sup>. Dicha situación se ha producido en la actualidad con la Ley 4/2008 de 23 de diciembre por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

## 5) Situaciones de disfrute simultáneo de la materia imponible

El sistema de financiación autonómica se caracteriza porque el mismo depende en gran medida del Estado, en cuanto que en él reside la responsabilidad de garantizar la unidad del sistema de financiación nacional, de tal forma que se garantice un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, tal y como proclama el art.138.1 CE. En virtud de esa responsabilidad, el Estado adquiere una

---

<sup>165</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 9º

<sup>166</sup> TEJERIZO LÓPEZ J.M. *Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas* Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega Ed.Lex Nova 2005 P.1974

posición de superioridad frente a las Comunidades Autónomas que le otorga una facultad de coordinar a aquellas en el ejercicio de su autonomía financiera. La referida posición de supremacía del Estado tiene reflejo a nivel tributario al conferírsele prioridad frente al resto de entes territoriales a la hora de ejercitar su poder tributario, ya que la potestad originaria para establecer tributos se le concede en exclusiva de acuerdo con el art.133.1 CE.

El constituyente, al reconocer esa posición de supremacía del Estado en el ámbito de la tributación, parece admitir una situación inicial de acaparamiento de las principales fuentes impositivas por el Estado, así como la necesidad de que dichas fuentes sean compartidas con las Comunidades Autónomas. De esta manera trataría de evitar que las regiones, al no poder aprovechar materias imponibles de mayor recaudación, quedaran mermadas en su autonomía financiera por no poder decidir sobre sus propios ingresos por depender aquellos de las transferencias realizadas directamente por el Estado.

De esta forma se instrumentan mecanismos a través de los cuales se puede compartir la materia imponible como es el caso de los impuestos propios regionales que pueden concurrir en la misma materia imponible que los impuestos estatales, impuestos total o parcialmente cedidos, así como los recargos sobre los impuestos estatales por considerar que las fuentes impositivas ocupadas en ese momento por el Estado, debido a su elevada recaudación potencial, permitirían su disfrute compartido por el Estado y las Comunidades Autónomas.

Por lo expuesto, nuestra Constitución, con el artículo 157.1, a pesar de no configurar de un modo específico cual va a ser el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, parece dejar claro que en la Nación española van a coexistir de un modo superpuesto tres sistemas impositivos distintos (estatal, regional y local), permitiendo a través de aquellos un disfrute compartido y simultáneo de la materia imponible.

### 5.1) los recargos, la problemática de su naturaleza

Una de las fuentes de financiación que la Constitución contempla en su art.157.1 para las Comunidades Autónomas es la basada en la creación de recargos sobre impuestos estatales. Esta se menciona en su apartado a) junto con los impuestos cedidos total o

parcialmente por el Estado, considerándose aquellos como participaciones en los impuestos del Estado. El recargo así se configura como una figura que permite participar en los impuestos del Estado, siendo un mecanismo por ello a partir del cual el Estado y las Comunidades Autónomas comparten la misma fuente de riqueza gravada por el impuesto estatal. En este sentido se ha pronunciado el TC en sentencia 179/1985 en cuyo FJº 3º afirma que su mención en el apartado a) del art.157.1 CE permite en determinadas ocasiones los *“recargos establecidos en favor de un ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último”*.

En relación con su naturaleza algunos autores como FERREIRO LAPATZA consideran que participan de la naturaleza de los tributos, consistiendo en prestaciones que un Ente público exige en el uso del poder que le atribuyen la Constitución y las Leyes<sup>167</sup>. En idéntico sentido se ha pronunciado CAZORLA PRIETO que considera que seguirá la misma condición que el tributo al que está conectado siendo impuesto, tasa o contribución especial, según sea el tributo al que se adhiera, toda vez que esta condición depende de la configuración del hecho imponible<sup>168</sup>. FERNÁNDEZ AMOR considera que esta figura tributaria no cabría para el caso de las contribuciones especiales y tasas por entender que aquellas se fundamentan en una actuación administrativa, no siendo lógico que participe de ellas una administración distinta a la competente para realizarlas<sup>169</sup>. Esta última postura no se comparte por entenderse que el fundamento de la tributación no se encuentra en la contraprestación sino en el deber de contribuir. Por ello al igual que dicho recargo es exigible en un tributo como los impuestos, no se aprecia ningún óbice para que aquel sea también exigible en las demás categorías de tributos toda vez que comparten el mismo origen y fundamento existiendo únicamente una identidad distinta en función de la clase de hecho imponible<sup>170</sup>.

Por otro lado PEÑA VELASCO evidencia que en la Constitución el recargo aparece como una figura tributaria que sólo se asocia a los impuestos del Estado, no mencionándose la posibilidad de configurar recargos sobre las tasas y las contribuciones

---

<sup>167</sup> FERREIRO LAPATZA J.J *Constitución y Haciendas Locales* Ed.Revista Jurídica de Cataluña RJC nº4 P.149

<sup>168</sup> CAZORLA PRIETO L.M *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* Ed. La Ley 1986 P. 47-48

<sup>169</sup> FERNÁNDEZ AMOR J.A *Análisis Jurídico del Recargo autonómico* Ed.CEDES 1999 Pag. 22 y 23

<sup>170</sup> MENÉNDEZ MORENO A. *Derecho financiero y Tributario Parte General* Ed. LEX NOVA P. 159

estatales. En base a ello considera, al igual que FERNANDEZ AMOR, que no es posible constituir recargos sobre tasas o contribuciones estatales. Ambos consideran que es absurdo que se establezcan recargos sobre tributos por una Administración ajena a aquella que interviene en los hechos imponibles por cuya materialización se exigen aquellos tributos, caracterizados por exigirse tras realizarse una determinada actuación administrativa favorable para el sujeto pasivo<sup>171</sup>.

Aún así debe reflexionarse que la LOFCA, al regular la posibilidad de que las Comunidades Autónomas exijan recargo, no se refiere específicamente a los impuestos sino que admite la posibilidad de que estos se constituyan sobre tributos susceptibles de cesión. Por ello, en principio, siguiendo la tesis de CAZORLA PRIETO, debe admitirse su establecimiento no sólo sobre impuestos sino también sobre tasas y contribuciones especiales.

Recogiendo las anteriores posturas así como la de MARTIN QUERALT, CALVO VERGUEZ <sup>172</sup>considera que se trata de tributos propios de las Comunidades Autónomas, con independencia de que el tributo base sobre el que recaen pertenezca al sistema de otra Hacienda Pública. Así este autor considera que incluso podrían existir y cumplirse con independencia de la obligación de pagar el tributo base.

SIMON ACOSTA ha recogido una postura intermedia a las dos anteriormente expuestas, de manera que considera que los recargos autonómicos son una figura intermedia entre las transferencias puras y simples de recursos del Estado y los tributos propios de estas.<sup>173</sup>

Acertadamente VILLARIN LAGOS <sup>174</sup> considera que no se pueden asemejar a los tributos cedidos, apreciando además que la dependencia de las regiones en el caso de los

---

<sup>171</sup> PEÑA VELASCO G. *Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas* Revista Española de Derecho Financiero nº 43 1984 P. 385- 386

<sup>172</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.330 -331

<sup>173</sup> SIMON ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Aula de Cultura de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Cáceres, 1978 P.60

<sup>174</sup> VILLARIN LAGOS *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex Nova 2000 P. 126-127

recargos es mucho menor al servirse únicamente de los elementos estructurales de los tributos estatales sobre los que recae como es el hecho imponible. Así resalta que en los tributos cedidos la competencia normativa para regularlos es de titularidad estatal, señalando el Estado el alcance y condiciones para poder ejercitar la competencia normativa en dichos tributos. Mientras, en el caso de los recargos, la competencia normativa para crearlos y modificarlos es de titularidad autonómica.

Debe destacarse también la opinión del Magistrado del TC Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer contenida en su voto particular a la sentencia 150/1990 de 4 de octubre donde manifiesta que a su juicio el art. 157 C. E. ha de leerse a la luz del art. 133 C. E. que reconoce la potestad originaria del Estado para establecer mediante ley tributos, aunque permite a las Comunidades Autónomas, y también a las Corporaciones Locales, establecer y exigir tributos, pero «de acuerdo con la Constitución y las leyes», lo que según aquel *“supone que no pueden ponerse en el mismo plano la potestad tributaria originaria del Estado y la derivada de las Comunidades Autónomas”*. Por ello concluye **que no cabe inferir por ello directamente de la previsión contenida en el art. 157.1.a) C. E. de «recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado» la competencia originaria de la una Comunidad Autónoma para establecer esos recargos sin intermediación legislativa alguna, ni tampoco cabe reducir esa intermediación legislativa a la Ley Orgánica prevista en el art. 157.3 C. E. Considera necesaria la existencia de una ley estatal que armonice de un modo general la regulación de los recargos que hagan las Comunidades Autónomas** para *“evitar, entre otras cosas, una concurrencia competencial real en la imposición de tributos, también en materia del impuesto sobre la renta, ya que la capacidad económica del ciudadano para pagar tributos es limitada y por ello también ha de ser limitada y reducida la posibilidad de imponer recargos sobre el impuesto estatal, sin que quepa entender como único límite a la Comunidad Autónoma el alcance confiscatorio del impuesto”*.

A su vez, en su voto particular a la misma sentencia, el Magistrado Francisco Rubio Llorente consideró también que era necesaria una regulación estatal previa de los recargos autonómicos bien a través de la misma ley reguladora del tributo estatal sobre el que se iba a constituir el recargo o mediante una ley reguladora de los recargos que quepa establecer sobre diversos impuestos, pero no, en modo alguno a la LOFCA.

El TC, en el FJº 4º de dicha sentencia 150/1990, sin embargo **consideró que la única legislación que sujetaba a las Comunidades Autónomas a la hora de establecer recargos sobre los tributos estatales era la LOFCA a pesar del carácter escueto de su art.12 donde se regula dicha figura tributaria**, sin necesidad de que el Estado dictase una Ley de armonización del art.150.3 CE. Con dicho pronunciamiento el TC cambió de criterio respecto de su sentencia 179/1985 de 19 de diciembre donde determinó en FJº 3º *“Si a alguien compete, en principio, establecer recargos sobre los impuestos estatales, cualquiera que sea el ente en favor del cual sean establecidos, es al propio Estado, en virtud de su competencia de Hacienda general del art. 149.1.14.ª C. E., que comprende obviamente la regulación de los impuestos estatales, tanto en sus aspectos principales o fundamentales como en los accesorios o accidentales”*.

De lo expuesto se puede afirmar que el recargo es una figura tributaria en cuanto obligación legal y pecuniaria establecida a favor de un ente público, regulado por el derecho público y fundamentada en la capacidad económica del obligado a cumplirla, para que aquel obtenga recursos suficientes para que pueda sostener gastos públicos. Sin embargo, se distingue del tributo en que es una obligación que surge con posterioridad al tributo al que se asocia, por vía del aprovechamiento de su hecho imponible cuyo cumplimiento será el elemento necesario para su exigencia. **MENENDEZ MORENO los define como prestaciones tributarias accesorias que utiliza la estructura del tributo al que se asocia**<sup>175</sup>. Así se puede distinguir del tributo propio autonómico en que este último no depende de ninguna categoría tributaria previa, siendo sus elementos estructurales definidos por el propio legislador autonómico que no está sujeto a más condicionamientos que las prohibiciones del art.6 de la LOFCA. Mientras el recargo autonómico depende del sujeto pasivo y hecho imponible del tributo estatal. Además el legislador autonómico está condicionado a la hora de fijar su existencia y cuantificación a las decisiones que el Estado adopte respecto del tributo estatal al que accede. FERNÁNDEZ AMOR considera que pueden definirse los recargos como tributos compartidos toda vez que con aquellos se comparte por el Estado y las Comunidades Autónomas la misma fuente impositiva y además su establecimiento implica el

---

<sup>175</sup> MENENDEZ MORENO *Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed Lex Nova 2006 P. 223



ejercicio de dos competencias normativas, la del Estado que crea el impuesto estatal y la de la región que establece el recargo sobre el anterior<sup>176</sup>.

Debe recordarse que anteriormente a la reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996 sólo podían establecerse recargos sobre los impuestos efectivamente cedidos por el Estado, así como los que no estando cedidos gravasen la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. Posteriormente con la referida Ley Orgánica, se amplió la posibilidad de crear recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión. Finalmente por la Ley Orgánica 7/2001 de reforma de la LOFCA se volvió a modificar dicho precepto ya que algunos autores consideraban que tras la nueva redacción del art.12 de la LOFCA sobre recargos establecida por la LO 3/1996, en el supuesto de impuestos especiales la constitución de un recargo no generaba problemas salvo en el caso de la imposición general sobre fase minorista donde se planteaban problemas de difícil solución como era determinar que se entendía por fase minorista. Por ello la nueva redacción por la LO 7/2001 ha especificado que las regiones *“podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen”*.

**Tras la nueva redacción de la LOFCA se ha ampliado el marco de los impuestos estatales susceptibles de soportar un recargo extendiéndose la materia imponible cuyo aprovechamiento compartido es admisible.** El único impuesto estatal con importancia recaudatoria sobre el que claramente las Comunidades Autónomas no pueden establecer recargos es el Impuesto sobre Sociedades. Dicha imposibilidad se ha confirmado por el TC en sentencia 14/1986 de 31 de enero con ocasión de la resolución de un recurso de inconstitucionalidad promovido contra determinados preceptos de una ley 12/1987 del Parlamento Vasco que contemplaba la posibilidad de establecimiento de recargos sobre el Impuesto de Sociedades que operasen exclusivamente en el territorio vasco. Algunos autores como CALERO y LASARTE ÁLAVAREZ han añadido como motivos de imposibilidad de establecer recargos autonómicos sobre el IS: 1º) que el ejercicio de las explotaciones económicas no se circunscribe a un marco

---

<sup>176</sup> FERNANDEZ AMOR J.A en *Análisis Jurídico del Recargo autonómico* Ed.CEDECS 1999 P 72- 73

geográfico determinado 2º) que en el caso de que la LOFCA hubiese permitido la posibilidad de establecer recargos sobre dicho impuesto, hubiese sido preciso aplicar técnicas de gestión sumamente dificultosas reñidas con la simplicidad que preside la gestión de los recargos<sup>177</sup>.

Al ser una vía a través de la cual el Estado comparte la materia imponible, el art.12 en su apartado 2 señala una serie de límites que tienen como finalidad garantizar que el disfrute de la materia imponible por el Estado no se vea entorpecido por el uso del recargo por la Comunidad Autónoma. Por ello dichos recargos *no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos*. Además tampoco podrán suponer una alteración de las características del impuesto estatal respecto del cual constituyen una prestación tributaria accesorio, al no poder desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Al respecto FERREIRO LAPATZA concluye que los recargos han de tener una naturaleza de impuestos añadidos y por lo tanto no pueden desvirtuar las características esenciales del impuesto base<sup>178</sup>.

**De lo expuesto se puede apreciar que el recargo, como prestación tributaria accesorio a la obligación tributaria principal derivada del tributo, no constituye solo una vía de participación en los ingresos del Estado, sino una prestación patrimonial que sin llegar a ser un tributo en sentido estricto, se acerca de tal manera como para calificarse como medida tributaria. Constituye una vía más, junto a los tributos cedidos, a través de la cual el Estado y las Comunidades Autónomas comparten la misma materia imponible.** Al plantearse su admisibilidad como instrumento a aplicar en tributos susceptibles de cesión, parece tener un carácter subsidiario para aquellos casos en los que el Estado cede un tributo en menor porción a la esperada o necesitada por la Comunidad Autónoma, aunque considerando su inicial regulación anterior a la LO 3/1996, cuando no se cede un tributo. De esta manera la Región se puede valer del recargo para complementar los ingresos obtenidos a efectos de llegar al nivel de recaudación que considera necesario. Aún así, por el carácter

---

<sup>177</sup> CALERO GALLEGOS. Y LASARTE ÁLVAREZ J. *El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid* en la Hacienda pública Española nº 99 1986 P. 391-392

<sup>178</sup> FERREIRO LAPATZA *La Hacienda de las Comunidades autónomas en los diecisiete estatutos de autonomía*. Escuela de la Administración pública de Cataluña, 1985. P. 163

escueto del art.12 de la LOFCA, dicha subsidiariedad no tiene porqué existir para ser empleado, de manera que se puede constituir un recargo sobre un tributo cedido total o parcialmente. Podría por ejemplo apreciarse por una Comunidad Autónoma que el rendimiento de un impuesto cedido totalmente en su recaudación, respecto del cual la región no tiene competencias normativas para modificar la base o el tipo de gravamen, no es satisfactorio para cubrir sus previsiones generales de ingresos. Entonces podría recurrir al establecimiento de un recargo para suplementar el rendimiento del impuesto cedido a pesar de existir esa referida cesión total de la recaudación. También puede emplearse como medida de aprovechamiento de una fuente impositiva de gran rendimiento, cuando la región no consigue configurar un hecho imponible, relacionado con aquella materia imponible, distinto al creado por el legislador estatal para configurar un tributo estatal ya existente y que por su carga permite todavía aprovechar más la riqueza manifestada.

## 5.2) los tributos cedidos, como posible instrumento de reparto de la materia tributaria, su evolución hacia un tributo compartido

Nuestra Constitución en su art.157.1 al enumerar los recursos financieros de las Comunidades Autónomas, en su apartado a) coloca como primera fuente de ingresos *“los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado”*.

La cesión total o parcial de impuestos se mencionan de esta forma en el apartado a) del art.157.1 CE incluyéndose dentro de los mecanismos de participación en los ingresos del Estado. Ello permite apreciar que en la cesión de impuestos existe por lo tanto un disfrute compartido de las Comunidades Autónomas de las mismas fuentes impositivas ya ocupadas por los impuestos estatales.

La colocación en primer lugar en el art.157.1 CE de esta clase de recursos podría no ser caprichosa, sino que siguiendo una interpretación sistemática podría llegarse a la conclusión de que dicha prelación obedece a su especial relevancia, sobre todo en

consideración de que las más importantes figuras impositivas a nivel de recaudación estaban acaparadas por el Estado al tiempo de configurarse el sistema de financiación regional en sus inicios. En efecto, esa prelación por volumen de recaudación se revela claramente al enumerarse acto seguido, como segunda fuente más importante de recursos, los impuestos, tasas y contribuciones especiales propias. A este segundo grupo siguen en orden decreciente de volumen de recaudación siguen las Transferencias de un Fondo de Compensación y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, para culminar el sistema con fuentes más residuales como los rendimientos de su propio patrimonio y el producto de operaciones de crédito.

Al quedar las manifestaciones de capacidad económica más relevantes sujetas por los tributos del Estado, la materia imponible remanente gravable por las regiones tiene menor aprovechamiento. Por ello la transferencia de lo recaudado por el Estado a aquellas adquiere una importancia decisiva desde el inicio de la existencia del sistema financiero autonómico. Debe así apreciarse que ya antes de la promulgación de la LOFCA, en la Disposición Adicional sexta de la Ley Orgánica 4/1979 de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Cataluña, contemplaba la cesión de determinadas figuras impositivas del Estado a favor de la Comunidad Autónoma de Cataluña<sup>179</sup>. Consciente de la importancia de la cesión en la financiación de las autonomías, por el restringido margen de materia imponible dejado a las Comunidades Autónomas por el Estado, MARTIN QUERALT afirma que los impuestos cedidos deben reunir las siguientes condiciones que son : a) elevada potencialidad recaudatoria para no cercenar desde el inicio las posibilidades financieras de la región y por tanto su autonomía, b) adopción de criterios de territorialidad para evitar distorsiones en el ámbito de la economía nacional, c) respeto en la cesión de los impuestos hacia la capacidad económica de las Haciendas Locales<sup>180</sup>.

La LOFCA en su redacción originaria, recoge la iniciativa adoptada por el Estatuto de Autonomía de Cataluña, de manera que asume en su art.11 como tributos cesibles los

---

<sup>179</sup> Impuesto sobre el Patrimonio neto. b) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. c) Impuesto sobre sucesiones y donaciones. d) Impuestos sobre el lujo que se recauden en destino.

<sup>180</sup> MARTIN QUERALT J. *La Financiación de las Autonomías* Ed: Consellería de Economía y Hacienda del País Valenciano 1979 P.38 y 39

mismos enumerados en la referida Norma Fundamental Autonómica Catalana incorporando además otras figuras tributarias <sup>181</sup>.

La cesión de los tributos, como se ha expuesto anteriormente, constituye un pilar básico en la financiación autonómica, por ello la configuración de esta institución jurídica ha evolucionado conforme lo ha hecho el sistema financiero regional. Dicha evolución se ha llevado a cabo para atender y salvaguardar el principio de autonomía que trata de materializar; siempre de acuerdo con el principio de coordinación estatal y solidaridad entre todos los españoles que son, como se expuso anteriormente, instrumento y manifestación respectivamente de la unidad de la Nación española.

La evolución de la cesión de tributos ha sido posible debido a la indeterminación de esa figura por la Constitución, que no especifica en qué consiste, qué concretas figuras tributarias son cesibles y en qué cantidad lo pueden ser<sup>182</sup>.

La LOFCA en su redacción originaria definió los impuestos cedidos como “*los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*”. Dicha definición hizo que en la doctrina no se impusieran criterios defensores de la cesión de tributos como la cesión de competencias normativas. En efecto una parte de la doctrina defendía que la cesión tenía que ser operada en tres fases que eran: 1º) cesión de la recaudación 2º) cesión de determinadas competencias administrativas por delegación del Estado 3º) cesión de determinadas competencias administrativas para obtener el producto del tributo<sup>183</sup>.

En 1994 se verificó el agotamiento del inicial sistema de financiación autonómica configurado por la LOFCA, basado en la transferencia de recursos desde el Estado a las autonomías que consideraba a estas últimas como auténticas titulares de un derecho de crédito frente a la Hacienda central tal y como reconoció el propio TC <sup>184</sup>. Dicho

---

<sup>181</sup> Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales y las tasas y demás exacciones sobre el juego.

<sup>182</sup> CALVO VERGUEZ J.C *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.62 y 63

<sup>183</sup> CHECA GONZALEZ C: “ *La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades autónomas en relación con los tributos cedidos* en RHAL num 38 1983 P. 310

<sup>184</sup> SSTC 68/1996 FJº 10º y 13/1992 FJº 7º

agotamiento motivó en 1996 una reforma de la configuración de los impuestos cedidos en base a tres clases de motivos: **1º) de carácter político**, por la necesidad de llegar a un acuerdo entre el PP y CIU en las elecciones de marzo de 1996 se llegó a un acuerdo de investidura entre ambas formaciones por el que se adoptó el compromiso de reformar el sistema de financiación autonómico en base a los principios de suficiencia financiera , corresponsabilidad fiscal y garantía de solidaridad, por los recelos de las CCAA limítrofes con los territorios forales al ver que estos tenían competencias normativas en materia tributaria a la hora de configurar sus propios tributos, por los recelos entre las CCAA al aplicárseles el mismo régimen financiero a pesar de existir diferencias de competencias entre las CCAA de vía rápida del art.151 CE y las que accedieron por la vía del art.143.1 CE **2º) de carácter jurídico** , al existir inseguridad derivada de la indefinición de la LOFCA de determinadas figuras o aspectos de la financiación que implicaba: diferencias de financiación en función de las competencias asumidas( al no haberse completado la asunción de competencias por las regiones eran necesarios y esperables nuevos cambios en el modelo) , excesivo poder normativo indirecto del CPFF cuyos acuerdos se traducían en leyes **3º) de carácter económico** , por la amplia autonomía que en materia de gasto se le concedía a las regiones mientras que sus ingresos se encontraban restringidos dependiendo excesivamente de las transferencias estatales<sup>185</sup>.

Por los motivos expuestos se adoptó el 23 de septiembre de 1996 un acuerdo en el CPFF que desembocó en la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos y la Ley Orgánica 3/1996 de Modificación Parcial de la LOFCA. Esta última ley, materializa el principio de corresponsabilidad financiera y amplía la materia tributaria a compartir, de manera no sólo califica el IRPF como cesible a pesar de que originariamente la LOFCA lo desechara como tal, sino que además remodela la definición de la cesión de impuestos ya que, tras mantenerse el concepto de tributo cedido como el establecido y regulado por el Estado al introducirse en el art.10.3 de la LOFCA la posibilidad de que la cesión comprenda competencias normativas.

---

<sup>185</sup> ALONSO GONZALEZ L.M Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación autonómica Quincena Fiscal nº 21 Dic 1997 Ed. Aranzadi P. 11 a 20

Con el referido reconocimiento de determinadas competencias normativas a favor de las Comunidades Autónomas sobre determinados tributos cedidos (inicialmente sobre IRPF, IP, ITPAJD, tributos sobre el juego) se admitió no solo a las Comunidades Autónomas aprovechar una misma fuente impositiva ocupada por el Estado, sino que además se les reconoció la posibilidad de participar directamente en la determinación del modo de aprovechar la materia imponible. Dichas competencias normativas suponen la concesión de un mayor margen a la autonomía financiera de las regiones, ya que a través de su ejercicio pueden modular el rendimiento de los tributos cedidos mediante las pertinentes modificaciones en la base o en el tipo de gravamen de aquellos.

En relación con el concepto de tributo cedido, PEREZ ROYO consideró que el impuesto cedido no es un mecanismo del que el legislador pueda hacer uso como le dé la gana, sino que es un concepto jurídico del que sólo se puede hacer uso de manera que no se le desnaturalice. Este autor entiende que resulta incompatible reconocer la titularidad estatal con la atribución de competencias normativas en las CCAA, en definitiva entendía que el poder normativo es lo determinante desde la perspectiva de la titularidad del impuesto. Concluía afirmado que cuando lo que se cede no sólo es la recaudación sino también la regulación, entonces nos encontramos, no ante un impuesto cedido, sino ante un impuesto compartido, figura esta última que no tiene cobertura ni reconocimiento alguno en la CE<sup>186</sup>. Para fundamentar su postura se remite a la stc del TC 179/1985 en la que se declara en su FJº 3º que *“la competencia exclusiva en materia de Hacienda General comprende la regulación de los impuestos estatales, tanto en sus aspectos principales como en los accesorios”*.

Frente a dicha postura plantea oposición CALVO VERGUEZ quien afirma que, del art.149.1.14ª CE, no se puede extraer la conclusión de que las CCAA no puedan ejercitar ningún tipo de competencia normativa sobre los tributos cedidos. Para ello afirma que existen otros supuestos en los que se cede el ejercicio de competencias, como por ejemplo los casos en los que se dicta una ley marco, sin que por ello pierdan aquellas su carácter estatal y pudiendo sobre las mismas dictar normas las autonomías.

---

<sup>186</sup> PEREZ ROYO *El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional* Ed. MC Grawhill P. 47 a 57

En definitiva constituye un tipo de delegación que siempre es revocable tal y como ha afirmado el TC en sentencia 192/2000 de 13 de julio FJº 8º <sup>187</sup>.

Como consecuencia del nuevo acuerdo del CPFF de 27 de julio de 2001 se acordó ampliar el principio de corresponsabilidad, lo cual supuso una nueva ley 7/2001 de 27 de diciembre de modificación de la LOFCA, en la que además de suprimir «la imposición general sobre las ventas en su fase minorista» y «los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales», al parecer más recomendable que la LOFCA contemple qué tributos concretos son susceptibles de cesión. Además se acordó ampliar la competencia normativa sobre los tributos ya susceptibles de cesión por la anterior LO 3/1996 y ampliar la posibilidad de cesión de nuevos impuestos como el Impuesto sobre la Electricidad y otros Impuestos sobre la Fabricación y se especificaron más claramente qué otros impuestos eran susceptibles de cesión como el Impuesto sobre de las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, Impuesto especial sobre determinados Medios de Transporte. **En la reciente reforma de la LOFCA, aprobada la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre,** se ha ampliado no sólo el porcentaje de recaudación de los tributos cedidos que puede establecerse a favor de las CCAA, sino que además ha ampliado de nuevo sus competencias normativas en algunos tributos como en el IRPF. Como contrapartida **se ha tratado de forzar su corresponsabilidad al establecerse en el art.53 de la Ley 22/2009 reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común una cláusula en virtud de la cual en caso de no establecer las CCAA los tipos de gravamen en el IRPF en su tramo autonómico, no podrán emplear supletoriamente los tipos establecidos por la normativa estatal.**

En relación a la referida competencia normativa algunos autores como ALONSO GONZALEZ <sup>188</sup> concretan que dicha capacidad debe ser limitada, no pudiendo en ningún caso extenderse a la totalidad del impuesto, ya que el impuesto cedido es por definición el establecido y regulado por el Estado, sin perjuicio de que la Ley de Cesión

---

<sup>187</sup> CALVO VERGUEZ J.C *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P. 87 a 89

<sup>188</sup> ALONSO GONZALEZ L.M Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación autonómica Quincena Fiscal nº 22 Dic 1997 Ed. Aranzadi P. 12



del Tributo concrete los límites de la capacidad normativa siempre dentro de las previsiones del art.19.2 de la LOFCA. En idéntico sentido se ha pronunciado MARTINEZ LA FUENTE al afirmar que el impuesto cedido es estatal, no emanado del poder tributario de las Comunidades Autónomas, conservando el Estado la titularidad del impuesto en tanto dure la cesión del mismo, teniendo competencia para decidir su establecimiento y vigencia en todo el territorio, así como para dotarlo de características concretas<sup>189</sup>.

El TC se ha pronunciado en stc 181/1988 afirmando que “ *sólo al Estado corresponde elaborar una completa disciplina sustantiva de estos recursos financieros , así como definir en su cualidad de sujeto cedente el alcance y condiciones de la ulterior cesión de su rendimiento a las Haciendas autonómicas*” .

Algunos autores como AGULLO AGÜERO consideran que el reconocimiento de competencia normativa a las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos implica que esa competencia es propia y originaria de las regiones y no de carácter derivado o cedido<sup>190</sup>. Sin embargo frente a dicha postura, que no se comparte, se oponen otros autores como CALVO VERGUEZ<sup>191</sup>, que recuerdan que los impuestos cedidos deben ser previamente creados por el ley estatal, que al amparo de reserva de ley estatal , el Estado no comparte la titularidad de las competencias normativas sino que las cede. Como fundamentación jurídica de esta postura alega los art.133.1, 149.1.14ª de la Constitución. En defensa de dicha postura el legislador estatal en el art.37 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas así como en el art.45 de la vigente Ley 22/2009 especifica que la titularidad de las competencias normativas de los tributos cedidos corresponde al Estado.

---

<sup>189</sup> MARTINEZ LA FUENTE A. La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas Ed Civitas Madrid 1983 P. 47

<sup>190</sup>AGULLO AGÜERO A. La capacidad normativa de las Comunidades significado y repercusiones sobre el sistema tributario en *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Quaderns de treball, núm. 50, Barcelona, 1999 P. 39

<sup>191</sup> CALVO VERGUEZ J.C Financiación Autonómica problemas constitucionales Ed: Thomson Civitas 2005 P. 75 y 95

En relación con la capacidad normativa cedida a las CCAA, PEREZ ROYO considera que es inadmisibile el que se habilite a estas para regular la tarifa como las deducciones del IRPF. En relación con este ámbito de la cesión del IRPF entiende que la posibilidad de que las CCAA regulen estos elementos del tributo, implica un ataque contra la unidad del mercado por ir en contra de la igualdad de los españoles en el ejercicio de sus derechos y deberes, al permitir la existencia de desigualdad de tratamiento en el cumplimiento del deber de contribuir.

Para defender su postura invoca la necesidad de conectar el principio de igualdad con el de capacidad económica, conexión esta que se vería quebrada por la existencia de diversas tarifas en función de la CCAA donde se cumpliera el hecho imponible consistente en la percepción de la renta. También recuerda como el TC en su Sentencia 124/1989, en relación a las competencias de las CCAA sobre la fijación de las cotizaciones de la Seguridad Social, se pronunció a favor de que la fijación de aquellas quedara en exclusiva en manos del Estado para no romper la unidad del sistema económico al poder generar desigualdades entre los ciudadanos en cuanto al ejercicio de sus derechos y al cumplimiento de sus obligaciones. También invoca la situación del Derecho comparado en Alemania, donde no se concede poder normativo alguno a los Lander sobre el Impuesto sobre la Renta. Finalmente invoca la propia redacción originaria de la LOFCA donde se prohibía expresamente la cesión de este impuesto, según la exposición de motivos del proyecto en base a argumentos que se dirigían a preservar la unidad de la economía así como para garantizar la redistribución de la riqueza en el seno del Estado<sup>192</sup> .

La postura expuesta, no carente de fundamento, puede ser rebatida, así ante todo debe recordarse que, como defiende MENENDEZ MORENO<sup>193</sup>, el principio de igualdad en su dimensión territorial no impide que un mismo hecho imponible tenga un tratamiento distinto en función del territorio donde se resida o realice como consecuencia de las medidas que puedan adoptar las CCAA, si no fuera así se estaría negando la autonomía

---

<sup>192</sup> PEREZ ROYO El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional Ed. MC Grawhill P. 47 a 57

<sup>193</sup> MENENDEZ MORENO A. Derecho Financiero y Tributario Parte General Ed. Lex Nova 2005 P. 86 y 86

financiera de estos entes territoriales. En este sentido se ha pronunciado el TC en sentencia 37/1987 FJº 10 así como en sentencia 150/1990 en relación al recargo sobre la cuota líquida del IRPF establecido por la Ley 15/1984 de la Comunidad de Madrid en su FJº 10º señala en relación al principio de igualdad que “ *Este principio, no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias «de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes». Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalencias o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguran una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas. «La autonomía -declarábamos en la citada ocasión- significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1.ª de la Constitución (ni los arts. 31.1, 38 y 149.1.13.ª, cabe añadir ahora) ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».*

De acuerdo con la referida sentencia, existe una legitimación por parte de las Comunidades Autónomas para poder regular de un modo distinto la tributación generada por la realización de un mismo hecho imponible. En el caso de la sentencia referida, el recargo tenía un efecto idéntico al actualmente ocasionado por la modificación por las regiones de determinados tributos estatales cedidos a través del ejercicio de competencias normativas igualmente cedidas sobre aquellos. Ese efecto es una variación de la deuda tributaria generada por la realización del hecho imponible, estando amparada aquella variación en el ejercicio de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Debe además recordarse que la función de redistribución de la renta no se adscribe exclusivamente en la Constitución al Estado ya que en su art.40 se encomienda aquella a los poderes públicos en general. Algunos autores como

PAULY , BOADWAY R. y WILSDASIN consideran igualmente que la función redistributiva puede ser eficaz a nivel subcentral <sup>194</sup> .

También frente a la tesis limitativa de la capacidad normativa de las CCAA de PEREZ ROYO, se opone CALVO VERGUEZ quien, a cerca de las competencias normativas concedidas en relación con los tributos cedidos de acuerdo con la Ley 21/2001, considera que el otorgamiento de la capacidad para fijarse por las regiones la tarifa , deducciones , tipo de gravamen etc, podría estar en contradicción con la reserva de Ley estatal, aunque después acto seguido y de modo un tanto confuso, afirma que dicha reserva de ley estaría cumplida por la Ley 21/2001 como norma habilitante.

**Se puede considerar zanjada la cuestión a través del referido art.45 de la Ley 22/2009, que como el art.37 de la anterior Ley 21/2001, consagra la titularidad estatal de las competencias normativas de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.**

En definitiva, recogiendo los argumentos alegados en el epígrafe anterior puede concluirse que el límite de la competencia normativa de las autonomías en los tributos cedidos consiste en el bloque de elementos que concierne, como decía MARTINEZ LA FUENTE , a su establecimiento o existencia , a su vigencia y características que en definitiva serían el hecho imponible, sujeto pasivo , exenciones , devengo , periodo impositivo y reglas de determinación de la base imponible. En idéntico sentido se ha pronunciado CALVO VERGUEZ<sup>195</sup> . Debe destacarse que las competencias normativas cedidas van a ser siempre limitadas y se van a circunscribir a los elementos de cuantificación del tributo<sup>196</sup> .

Dicha postura, que se comparte en este estudio, se confirma con la distinción que GÓMEZ DÍAZ e IGLESIAS SUÁREZ hacen entre tributo cedido y tributo compartido, cuando se afirma que en los tributos cedidos el ente beneficiario de la

---

<sup>194</sup> PAULY M. " *Income Redistribution as a local Public Good*" Journal of Public Economics nº 2 (1973) PP. 35-58 y BOADWAY R. y WILSDASIN D. Economía del sector público IEF 1986 P. 669 y sig

<sup>195</sup> CALVO VERGUEZ J.C *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P. 101 a 105

<sup>196</sup> RAMOS PRIETO J *La cesión de los impuestos del Estado* Ed. Comares 2001 P.177

cesión no tiene competencia normativa alguna para regular los elementos esenciales del tributo, mientras que en los segundos cabe la concurrencia de más de un nivel de gobierno <sup>197</sup>.

Algunos autores consideran que la interpretación que de la anterior redacción del art.6.3 de la LOFCA hizo el TC no había cerrado en absoluto la posibilidad de que las autonomías ejercitaran su poder tributario propio al haberse abierto a partir de la ley 14/1996 de 30 de diciembre el campo de los tributos cedidos <sup>198</sup>. El progresivo fortalecimiento de esta modalidad de ingreso de las Comunidades Autónomas, en aras de lograr una financiación más acorde con su realidad económica y más corresponsable <sup>199</sup>, ha hecho que las Comunidades Autónomas puedan materializar su poder financiero a través del ejercicio de las competencias normativas cedidas en virtud de la nueva configuración del instituto del tributo cedido. Dichas competencias normativas han hecho que algunos autores consideren los tributos cedidos como un tributo propio o con una naturaleza muy cercana a este <sup>200</sup>. Aunque otros autores más acertadamente recuerdan que los tributos cedidos y los recargos en ningún caso pueden calificarse como tributos propios, ya que estos últimos constituyen una prestación patrimonial pública de naturaleza contributiva, establecida y ordenada exclusivamente por la Comunidad Autónoma, mientras que los primeros ni se establecen ni ordenan exclusivamente por esta última <sup>201</sup>.

La técnica de los tributos cedidos se caracteriza porque es reflejo de la necesidad de ampliar la competencia normativa de las Comunidades Autónomas respecto de los tributos establecidos sobre la materia imponible existente, si se desea que estas

---

<sup>197</sup> GÓMEZ DIAZ D.y IGLESIAS SUÁREZ A. *La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España* Ed. IEF 2003 P.17

<sup>198</sup> BORRERO MORO C.J “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P. 73  
MARTIN QUERALT *El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades* revista española de derecho financiero nº 100/ Ed. Civitas 1998 P.688

<sup>199</sup> Exposición de motivos de la Ley Orgánica 7/2001 de 27 de diciembre de modificación de la LOFCA numeral II

<sup>200</sup> DE LA CRUZ RODRIGUEZ B. *¿ que futuro tienen los impuestos propios en las Comunidades Autónomas?* RDFHP nº 239/1996 P. 72-73

CALVO ORTEGA R. considera que se acercan en cuanto a su naturaleza en *El sistema de Financiación tributario en los modelos español y alemán* Ed. INAP 2000 P.79

<sup>201</sup> ADAME MARTINEZ A. *Los tributos propios de las Comunidades Autónomas* Ed. Comares 1996 P. XLIX

materialicen el principio de corresponsabilidad <sup>202</sup>. Dicha tendencia de ampliar las competencias normativas sobre la tributación ha chocado con el límite constituido por la propia definición de tributo estatal.

Como tributo de titularidad estatal, parece claro que el Estado debe mantener ciertas competencias normativas sobre el mismo que constituyen un obstáculo a la ampliación de las competencias normativas regionales. Por ello, el Estado por lo menos debe seguir manteniendo los elementos configuradores del tributo como el hecho imponible, el sujeto pasivo y además las reglas de cuantificación de la base imponible<sup>203</sup>. En este sentido podría plantearse, como solución alternativa a esa limitación normativa derivada de la naturaleza del tributo cedido, la posibilidad de liberar la materia imponible actualmente gravada por impuestos cedidos derogándolos y permitiendo a las Comunidades Autónomas realizar una plena regulación del tributo desde sus elementos configuradores<sup>204</sup>, incrementándose con ello de manera clara su autonomía financiera en la vertiente de los ingresos<sup>205</sup>.

La técnica de la cesión de tributos, al igual que el recargo, se torna interesante cuando un hecho imponible ofrece un gran rendimiento tributario. Pero al estar este ya ocupado por el Estado, no es posible que sea gravado de nuevo por la Comunidad Autónoma en virtud de la prohibición del art.6.2 de la LOFCA. Ahora bien, la cesión de tributos actualmente concede mayor libertad a las regiones para configurar la carga tributaria ya que concedidas las correspondientes competencias normativas, aquellas no encuentran como límites ni la posible disminución de los ingresos del Estado ni la desvirtuación de la naturaleza del tributo que se fijan en el art.12.2 de la LOFCA como límites a la configuración de los recargos<sup>206</sup>.

---

<sup>202</sup> BORRERO MORO CJ “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi 2004 P. 34

<sup>203</sup> CALVO VERGUEZ J.C *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas P. 81 en consonancia con SSTC 181/1988

<sup>204</sup> CALVO VERGUEZ J.C *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.79

<sup>205</sup> BORRERO MORO C.J Afirma, implicando la corresponsabilidad una mayor autonomía de ingresos que: “a su vez la mayor autonomía de ingresos descansa principalmente en el incremento de las competencias normativas sobre los tributos que recaen sobre la riqueza gravable” en “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi 2004 P. 34

<sup>206</sup> ADAME MARTINEZ F.D El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general Ed. Comares 1998 P. 123- 124

En cuanto a los criterios a utilizar para seleccionar los impuestos y por lo tanto la materia imponible a compartir, debe apreciarse que algunos autores consideran que debe atenderse a criterios como potencia y estabilidad recaudatoria, el carácter de no trasladable de la tributación a los ciudadanos de otras haciendas, la posibilidad de que permitan alcanzar patrones distributivos alternativos y finalmente la administración asequible de los impuestos compartidos<sup>207</sup>.

### 5.3) la convivencia de los tributos estatales y tributos locales

La distribución de la materia imponible apenas genera fricciones cuando esta se produce entre las entidades locales y el Estado. A la hora de analizar dicha distribución hay que apreciar, como punto de partida, la posición predominante del Estado de acuerdo con el art.133.1 CE<sup>208</sup>. De acuerdo con ese precepto, todas las manifestaciones de riqueza podrán ser gravadas con carácter preferente por el Estado. Por ello, al igual que sucede para el caso de las Comunidades Autónomas, el Estado va a gravar cualquier fuente de riqueza con prioridad a las Entidades Locales.

También debe apreciarse que el Estado, al tener competencia exclusiva en materia de Hacienda General conforme al art.149.1.14ª CE, va a tener un poder de coordinación no sólo respecto de la Hacienda Autonómica sino también respecto de la Hacienda Local<sup>209</sup>. A ello hay que añadir que el Estado goza de poder legislativo, mientras que las Entidades Locales carecen de aquel<sup>210</sup>. Por ello, dichos entes territoriales subestatales no van a poder crear tributo alguno por sí mismos en virtud del principio del legalidad que recae sobre la materia tributaria de acuerdo con el art.31.3 y 133 CE. Según la doctrina del TC <sup>211</sup> va a ser el Estado, quien, en virtud de su poder legislativo, tiene

---

<sup>207</sup> MONASTERIO ESCUDERO C., PÉREZ GARCÍA F, SEVILLA SEGURA J.V Y SOLÉ VILLANOVA J. Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas Ed. Revista Valenciana de Hacienda Pública 1995. P.113-210

<sup>208</sup> Art.133.1 CE “ la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante la ley “

<sup>209</sup> GARCÍA MARTINEZ A refiriendo a HERRERA MOLINA en *Los Títulos competenciales que inciden en la Hacienda Autonómica: Posibilidades y Límites* Crónica Tributaria nº 92/1999 Ed IEF P.83

<sup>210</sup> MENENDEZ MORENO A recuerda esta limitación en relación con la SSTC 179/1985 FJº 3º en *Manual de Derecho Financiero Y Tributario* Ed. LEX NOVA 2005 P.64

<sup>211</sup> SSTC 233/1999 en cuyo FJº 22

competencia exclusiva a la hora de configurar los tributos que integran el sistema tributario local. En efecto dicho Tribunal ha establecido que *En el caso de que se trate de tributos que constituyan recursos propios de las Corporaciones Locales -carentes de potestad legislativa, aunque habilitadas por el art. 133.2 CE para establecerlos y exigirlos-, aquella reserva habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal, «cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución», en tanto en cuanto la misma «existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes-...».* El TC no ha mantenido siempre dicha postura, ya que en anterior Sentencia 19/1987, en su Fundamento Jurídico 4º, exigía la intervención de la ley para la regulación de los tributos locales , si bien en ningún momento se excluía cualquier intervención del legislador autonómico en el ámbito de la tributación local <sup>212</sup> .

De lo expuesto, resulta apreciable la inexistencia de conflicto alguno entre Estado y Entidades, a la hora de distribuir la materia imponible o determinar su aprovechamiento desde el momento en que el sistema tributario local, en la actualidad, depende de lo que el Estado decida. La ocupación de la materia imponible por las entidades locales será una decisión estatal, al igual que la fijación del porcentaje de participación de aquellas respecto de su participación en lo recaudado por vía de cesión de tributación estatal.

Expuesto lo anterior, considerando la posición predominante del Estado, así como la subordinación a este de las Corporaciones Locales a la hora de configurar su propio sistema tributario, difícilmente existirá conflicto alguno entre el Estado y las entidades locales a la hora de distribuir la materia imponible o determinar en qué medida participan de la materia imponible ya gravada por el Estado.

De acuerdo con el art.142 CE, se prevé en el capítulo III del Título II de la Ley reguladora de Haciendas Locales una fórmula de reparto de la materia imponible entre el Estado y las Entidades Locales mediante la participación de estas últimas en la recaudación de los tributos estatales por vía de cesión; aunque en su caso no existe cesión alguna de competencias normativas. Ello implica, como se ha expuesto

---

<sup>212</sup> MAGRANER MORENO F. Revista Tribuna Fiscal nº 120 octubre 2000 Ed. CISS PRAXIS



anteriormente para las Comunidades Autónomas, una autonomía financiera local más limitada que la autonómica, al habersele reconocido hasta el momento a las regiones determinadas competencias normativas en los tributos cedidos de mayor recaudación como el IRPF.

En relación con la segunda fórmula de disfrute de la materia imponible como es el recargo, debe recordarse la postura del TC<sup>213</sup> que no admite que las Entidades Locales puedan constituir un recargo directamente sobre un impuesto estatal sin necesidad de intervención del Estado, tal y como se prevé para las Comunidades Autónomas en el art.12.1 de la LOFCA en relación con los impuestos estatales cedidos. También se contempla una participación en el resto de tributos del Estado por vía del Fondo Complementario de Financiación, que siempre va a determinarse por voluntad estatal al determinarse la fórmula de fijación de participación en dicho fondo por parte de las Administraciones locales en la Ley de Haciendas Locales que es Estatal<sup>214</sup>.

Es destacable que **la mayoría de las manifestaciones de riqueza ( renta y patrimonio) que se gravan por el sistema tributario local son objeto de doble imposición al estar también gravadas por impuestos estatales.** Así por ejemplo las titularidad de las actividades económicas se gravan por el IAE local así como sus rendimientos por el IRPF así como por el IS cuando son obtenidos por personas jurídicas. El incremento del valor del suelo urbano igualmente se grava por el IIVT local y por el IRPF en concepto de ganancia patrimonial. La titularidad de los bienes inmuebles tributan por el IBI y por el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>215</sup>.

Un ejemplo claro del poder de decisión del Estado sobre el disfrute de la materia imponible reservada a las Haciendas Locales, es la reciente reducción de los ingresos que estas venían obteniendo por medio del IAE al introducir unas importantes

---

<sup>213</sup> MENENDEZ MORENO A recuerda esta limitación en relación con la SSTC 179/1985 FJº 3º en *Manual de Derecho Financiero y Tributario* Ed. LEX NOVA 2005 P.64

<sup>214</sup> Sistema de cálculo previsto en los art.119 y siguientes de la Ley de Haciendas Locales basado fundamentalmente en el incremento de los ingresos tributarios del Estado obtenido del cociente entre los ingresos tributarios estatales del año corriente y los ingresos tributarios estatales del año base 2004

<sup>215</sup> CALVO ORTEGA R. Curso de derecho Financiero Parte General Thomson 2008 P. 436

exenciones a favor de las personas físicas y personas jurídicas con recaudación inferior a un millón de euros<sup>216</sup>.

De todo lo expuesto, resulta clara la conclusión de que la convivencia entre los tributos estatales y los locales va a ser siempre de lo más pacífica, mientras se siga manteniendo la postura de que es el Estado el ente territorial al que le corresponde la coordinación de los distintos niveles territoriales de Hacienda, así como que la reserva de ley que se proyecta sobre la existencia de los tributos locales debe entenderse como referida a la ley estatal. **Dicha situación de pacífica convivencia parece haber llegado a su fin desde que en el Estatuto de Cataluña se reconoce expresamente la capacidad legislativa de la Comunidad Autónoma para crear y regular los tributos propios de los gobiernos locales**<sup>217</sup>.

#### 5.4) la posibilidad de compartir con las Comunidades Autónomas determinadas materias impositivas en la Ley de Haciendas Locales

Se ha afirmado anteriormente que las actuales formas de disfrute compartido de la misma materia tributaria entre el Estado y las Comunidades Autónomas son los tributos cedidos, los recargos así como la participación en los ingresos del Estado por medio de las transferencias realizadas con cargo a su presupuesto. De un examen del derecho positivo, podría afirmarse que dichas formas de aprovechamiento compartido de las fuentes tributarias, pueden emplearse igualmente entre las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. En primer lugar el art.142 CE contempla la posibilidad de que las Entidades Locales no sólo se provean de los recursos financieros derivados sus propios tributos y de los tributos estatales, **sino que también prevé que estas se nutran de los rendimientos de los tributos autonómicos en virtud del principio de suficiencia**, para poder suplir la carencia de ingresos que el constituyente ya preveía que pudieran padecer las haciendas locales. Dicho precepto constitucional revela de un modo expreso la posibilidad de que la misma materia imponible, ya gravada por las regiones, sea disfrutada simultáneamente por las Entidades Locales.

---

<sup>216</sup> Ley 51/2002 art.70 de Presupuestos Generales del Estado para 2003

<sup>217</sup> Art.218.2 de la Ley Orgánica 6/2006 de 19 de julio de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

Es evidente que la situación inversa de disfrute por las autonomías de la materia imponible ya gravada por las Entidades Locales no estaba inicialmente limitada por la Constitución y actualmente es expresamente admisible por el mandato contenido en la **nueva redacción del artículo 6.3 de la LOFCA según la última reforma de la LOFCA aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**. Anteriormente a dicha reforma la redacción del art.6.3 que sólo admitía la posibilidad de establecer tributos autonómicos sobre la materia imponible que la legislación de régimen local reserva a las Corporaciones locales, cuando dicha legislación así lo prevea.

La participación de las Entidades Locales en los tributos autonómicos del art.142 CE, apenas se desarrolla en la Ley de Haciendas Locales, en cuyo artículo 39 se determina que **dicha participación de la Administración local en los tributos autonómicos propios se fijará por la legislación de cada Comunidad Autónoma**<sup>218</sup>. Este artículo permite confirmar que la regulación de la participación de las Corporaciones Locales en los tributos autonómicos, escapa de la competencia exclusiva del Estado en materia de configuración del sistema tributario local <sup>219</sup>. Ello se debe al necesario respeto a la autonomía financiera de las regiones, que se vería claramente dañada si no pudieran decidir sin condicionamientos sobre las partidas de ingresos a destinar al sostenimiento de las Haciendas locales. Este artículo es el único de la LHL que hace referencia a dicha participación en los tributos autonómicos, si bien existe otro artículo; el 149 de la LHL que, en previsión de que las diputaciones provinciales puedan asumir servicios de titularidad autonómica, puedan percibir unas dotaciones económicas a cargo del presupuesto de las Comunidades Autónomas para poder sostener los gastos que aquellos generan.

Como se ha afirmado anteriormente, la LHL no regula en absoluto las posibles formas de participación de las Entidades Locales, remitiéndose a lo que decida la Asamblea Legislativa de cada Comunidad Autónoma. Esta postura permite apreciar la posibilidad del uso de la cesión de tributos, como mecanismo por medio del cual la Comunidad Autónoma habilita a las entidades locales a participar de la recaudación tributaria

---

<sup>218</sup> Art.39 de la LHL reza “participarán en los tributos propios de las comunidades autónomas en la forma y cuantía que se determine por las leyes de sus respectivos Parlamentos”

<sup>219</sup> Dicha competencia exclusiva se ha reconocido tanto por vía legal en el numeral II de la Exposición de motivos de la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales, como por vía jurisprudencial SSTC 233/1999 en cuyo FJº 22

regional. Sin embargo hasta la actualidad no se ha utilizado dicha fórmula, seguramente debido a la escasez de recursos padecida por las propias autonomías, que les impide compartir de toda manera la recaudación obtenida a través de la reducida tributación propia de la que se nutren sus Haciendas<sup>220</sup>.

No existe, ni ha existido hasta la actualidad ni una sola ley autonómica por la que se ceda un tributo autonómico, de momento sólo los Estatutos de Autonomía han señalado el modo en que debe de hacerse; por medio de ley aprobada por la Asamblea legislativa de la Comunidad Autónoma. Debe apreciarse que la cesión de tributos autonómicos no modificaría la legislación sobre las haciendas locales, alterando los tributos propios de las entidades locales, situación proscrita por el TC<sup>221</sup>. Todo ello es consecuencia de que **el propio legislador estatal, en atención a la previsión del art.142 CE , ha admitido la posibilidad de participación en los tributos autonómicos sin más límites que los que fije la propia Asamblea legislativa regional.**

El art.1 de la LHL da todavía más fuerza a la teoría mantenida, si se contempla cómo se configura en dicho artículo el sistema tributario local, como normativa no básica<sup>222</sup>, sin perjuicio de la competencia exclusiva del Estado conforme al art.149.1.14ª CE. Dicha circunstancia, consistente en el carácter no básico de la normativa contenida en la LHL en materia del sistema tributario local, hace que todas las entidades locales no estén obligadas a tener las mismas fuentes de ingresos; si bien se va a procurar por el Estado, en virtud de su competencia exclusiva del art.149.1.14ª CE, que se exijan en todos los municipios los mismos tributos locales en aras de *“la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes”*. La situación de igualdad que no se quiebra cuando la diferencia de tributación padecida

---

<sup>220</sup> Actualmente se prevé la participación de las entidades locales en los ingresos de las autonomías en art.55.3 de la LO 14/2007 de Reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, también se contempla en las Leyes Orgánicas de reforma de los Estatutos de Autonomía de Cataluña y Aragón respectivamente en art.219.3 de la LO 6/2006, art.192.1 y art.114 de la LO 5/2007

<sup>221</sup> SSTC 150/1990 FJº 11 *“Ley autonómica no puede modificar la legislación estatal sobre las Haciendas locales, reduciendo o alterando los tributos propios de las Entidades locales, por carecer la Comunidad de Madrid de competencias al respecto”*

<sup>222</sup> Art.1 Ley de Haciendas Locales según Real Decreto Legislativo 2/2004 dice Tienen la consideración de bases del régimen jurídico financiero de la Administración local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18ª de la Constitución, los preceptos contenidos en esta Ley, con excepción de los apartados 2 y 3 del artículo 186, salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el artículo 142 de la Constitución; todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.14ª de la Constitución

por el ciudadano deriva de la autonomía de las regiones según entiende el TC<sup>223</sup>, permitiría la cesión total o parcial de aquellos nuevos tributos regionales a las Entidades locales.

En las últimas reformas estatutarias, la materia ha sido omitida completamente, no mencionándose nada respecto de las posibles fórmulas de cesión de tributos autonómicos, a modo de lo previsto en el art.10 de la LOFCA para la cesión de los tributos estatales. Por lo expuesto, la fórmula de disfrute compartido por vía de tributos cedidos si bien es viable, no ha sido en absoluto utilizada, ni parece preverse su uso en breve plazo.

En las últimas reformas estatutarias, únicamente se ha contemplado la fórmula de participación en la recaudación tributaria autonómica por medio de la correspondiente asignación presupuestaria y no en todas las reformas<sup>224</sup>. La única nota positiva es que en los preceptos estatutarios que consagran la referida participación local en la recaudación, no la limitan a lo recaudado por vía tributaria dejando la puerta abierta al aprovechamiento de recursos financieros autonómicos de distinto origen.

---

<sup>223</sup> SSTC 371987 FJº 10º y 150/1990 FJº 7º

<sup>224</sup> art.114.4 de la Ley Orgánica 5/2007 de 20 de abril de Reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón, habla de asignaciones presupuestarias, el art.192.1 de la Ley Orgánica 2/2007 de 19 de marzo se refiere a un fondo de nivelación municipal, el art.137.2 de la ley Orgánica 1/2007 de 28 de febrero de Reforma del estatuto de Autonomía de las Islas Baleares habla de distribución de participaciones a cargo de los presupuestos generales de la CCAA, de la misma manera habla el art.218.2 de la Ley Orgánica 6/2006 de 19 de julio de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

### CAPITULO III

- 1) Evolución histórica de la distribución de la materia imponible en el sistema de financiación autonómico
- 2) Sistemas de distribución de la materia imponible
- 3) Relación entre la asunción de competencias materiales y distribución de la materia imponible
- 4) Criterios económicos de distribución de la materia imponible
- 5) Casos en Derecho comparado de distribución de la materia imponible
  - 5.1) Alemania
  - 5.2) Estados Unidos
  - 5.3) Canadá

#### **1) Evolución histórica de la distribución de la materia imponible**

Como se ha afirmado anteriormente en el Capítulo I, tanto la asunción de competencias por las regiones así como el reconocimiento de autonomía política para determinar cómo se van a ejercer dichas competencias, son los elementos que justifican la autonomía financiera. La autonomía financiera en su vertiente de ingresos implica la facultad de disponer cuanto van a ingresar las regiones y de qué forma.

Uno de los instrumentos más eficaces para materializar la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos es la tributación propia, toda vez que es el mejor mecanismo para poder fijar las regiones lo que se va a recaudar y de qué manera.

La autonomía financiera de las regiones inicialmente se fundamentó en una autonomía de gasto. Las regiones, en base a un sistema de transferencia de recursos económicos desde el Estado a aquellas, tenían un margen muy amplio para disponer de sus recursos financieros. Mientras, en la vertiente de los ingresos, para su obtención, el establecimiento de un sistema de participación de lo recaudado por el sistema tributario Estatal, no forzaba a las regiones a preocuparse de su propia recaudación, a sabiendas de que los gastos derivados de los servicios por ellas prestados en ejecución de sus competencias se iban a cubrir siempre por la aportación estatal.

Sin embargo, la progresiva asunción por las Comunidades Autónomas de competencias y consiguientes servicios que antes se prestaban por el Estado, al no ir acompañada de una paralela transferencia de recursos para su financiación por la paulatina asunción de un incipiente principio de corresponsabilidad, hizo que progresivamente se fuera

abriendo paso la pugna entre las respectivas Haciendas de esos entes públicos territoriales por el aprovechamiento de la materia impositiva.

Cuanto más competencias se asumen, más recursos son necesarios para el mantenimiento de los servicios prestados en su ejecución; por ello a mayores competencias, mayor aprovechamiento de las fuentes de riqueza deberá corresponder al ente público que los presta.

Por este motivo, la evolución del aprovechamiento de la materia imponible por las regiones ha ido paralela a la asunción de competencias por estas. De esa manera, el incremento de los servicios necesarios para materializar las nuevas competencias asumidas por las autonomías, ha forzado un necesario cambio de la intensidad de empleo de las fuentes impositivas a través de sucesivas reformas en el sistema de financiación autonómico diseñadas para legitimar el nuevo uso de la materia imponible por las Comunidades Autónomas.

Resultado de lo anterior es que en el aprovechamiento de la materia imponible y por lógico reflejo, en la evolución del sistema financiero autonómico, han existido tres etapas que hasta el momento han respondido a la necesidad de incrementar los recursos financieros de las Comunidades Autónomas a medida que se iban asumiendo nuevas competencias, todo con el fin de garantizar los recursos suficientes para cubrir los nuevos gastos derivados de nuevos servicios a proveer en ejecución competencias asumidas por las Comunidades Autónomas.

La primera etapa

<sup>1</sup> se inicia con la aprobación de los primeros Estatutos de Autonomía de Cataluña y País Vasco en 1979 y la celebración de las elecciones autonómicas y termina con la disolución de las Cortes Generales en 1982. En este año se aprueban gran número de Estatutos de Autonomía a raíz de los acuerdos Autonómicos firmados entre el Gobierno de UCD y el PSOE .

---

<sup>1</sup> ROMANO VELASCO J. *Financiación de las Comunidades Autónomas , Análisis y orientación desde el federalismo fiscal* Ed. Junta de Castilla y León ( Consejería de Economía y Hacienda , Servicio de Estudios 1995 P. 15- 23

Este periodo se centró más en el traspaso de competencias que en la configuración de un modelo auténtico de financiación. Aún así debe apreciarse que fue en este periodo cuando se publica la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas que desarrolla los principios rectores que han de dirigir la financiación autonómica que son :

- suficiencia financiera
- autonomía financiera
- no interferencia en la asignación de recursos y en la economía nacional
- solidaridad
- coordinación con la Hacienda Estatal

La LOFCA mantiene dos sistemas de financiación : 1º) Sistema de Régimen Común 2º) Sistema de Régimen Foral para Navarra y el País Vasco de acuerdo con la Disposición Adicional Primera de la CE .

Desde esta primera etapa se aprecia una postura de vanguardia por parte de la Comunidad Autónoma de Cataluña, toda vez que en la redacción originaria de su Estatuto, según Ley Orgánica 4/1979 de 18 de diciembre se contenían unos principios en materia de financiación que después se recogieron en la LOFCA 8/1980 . De esta forma la Comunidad Autónoma de Cataluña asumió a través de su Estatuto una posición aventajada desde el momento en que su sistema de financiación se configuró con carácter previo a la publicación de la norma estatal encargada de establecer y definir los límites de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas. Igualmente Cataluña obtuvo por medio de su Estatuto la cesión de determinados impuestos estatales materializándose por la vía de la Ley 41/1981 como el Impuesto sobre el Lujo , Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales . Impuesto general de Sucesiones ; impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las Personas Físicas y Tasa Estatal sobre los juegos de suerte envite o azar . Las demás Comunidades Autónomas no obtendrían la cesión de impuestos estatales hasta 2 años después por vía de la Ley 30/1983 de Cesión de Tributos del Estado y las consiguientes Leyes Específicas de Cesión de Tributos a cada Comunidad Autónoma .

Durante esta etapa inicial, la financiación de las Comunidades Autónomas se fundamentó en el recurso previsto en el apartado c) del art.157.1 CE. El



aprovechamiento de la materia imponible fue indirecto, ya que aquellas no tenían impuestos propios, de manera que para la cobertura de los gastos derivados de las competencias asumidas por Cataluña y el País Vasco se empleó una cesión de la recaudación de impuestos estatales<sup>2</sup> o el establecimiento de un régimen de tributos concertados para el caso del País Vasco<sup>3</sup>, así como principalmente un sistema de transferencias de recursos económicos que se hacían a cargo de los Presupuestos Generales del Estado .

Periodo transitorio<sup>4</sup>. Esta etapa que se prolonga desde 1983 hasta 1996, se caracteriza porque en ella se trata de valorar el coste efectivo de los servicios asignados a las Comunidades Autónomas, con la intención de garantizar la suficiencia financiera. Este periodo implicó una reflexión y un cambio respecto del anterior aprovechamiento de la materia imponible. Se prevén 2 tipos de recursos: a) Financiación incondicionada compuesta por la participación en los ingresos del Estado (PIE); b) los tributos cedidos para cubrir el coste efectivo de los servicios transferidos. Para ello se publicó la Ley de Cesión de Tributos 30/1983 cuya finalidad era concretar el alcance y condiciones en que se llevara a cabo la cesión , de manera que el proceso se desarrollara de manera homogénea en las diferentes CCAAs, garantizando así la coherencia del sistema tributario español . Dicha ley fue recurrida por la Generalidad ante el TC, el cual en sentencia 181/1988 salvó la constitucionalidad de la Ley 30/1983 por considerar que aquella normativa no vulneraba la Constitución en tanto en cuanto regulase materia no referente a las condiciones y alcance de la cesión de tributos cedidos a la CCAA de Cataluña en virtud de la Disposición adicional sexta de su Estatuto , como la regulación de aspectos relativos a la recaudación , gestión e inspección de determinados tributos locales .

---

<sup>2</sup> Ley 41/1981 de Cesión de tributos a Cataluña por la que se cedieron: a) Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.b) Impuesto General sobre Sucesiones.c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.d) Impuesto sobre el Lujo, únicamente en cuanto a determinados hechos imposables e) Tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar.

<sup>3</sup> Ley 12/1981 de Concierto con el País Vasco donde se fijaron como tributos concertados de normativa autonómica el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto extraordinario sobre el patrimonio , el impuesto sobre sociedades , el impuesto general de sucesiones así como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados salvo en su modalidad de operaciones societarias , letras de cambio y otros documentos que cumplieran la función de giro.

<sup>4</sup> ROMANO VELASCO J. *Financiación de las Comunidades Autónomas , Análisis y orientación desde el federalismo fiscal* Ed. Junta de Castilla y León ( Consejería de Economía y Hacienda , Servicio de Estudios 1995 P. 15- 23

A esa ley 30/1983 siguieron leyes específicas de concreción del alcance y condiciones de la cesión de los tributos estatales dando así cumplimiento a lo dispuesto en el art.10.2 de la LOFCA .

La segunda fuente de financiación es la “condicionada” formada por subvenciones específicas y por las provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) . El uso de este fondo ha variado desde que se promulgó su primera ley reguladora de 31 de marzo de 1984 . En esta se preveía que todas las CCAAs iban a ser beneficiarias y sus recursos se vinculaban a proyectos de inversión destinados a favorecer el desarrollo de los territorios más desfavorecidos como atender las necesidades de gasto de los servicios traspasados por el Estado. Después, a partir de la Ley 29/1990, se inició una segunda etapa en el Fondo de Compensación Interterritorial al dejar de ser beneficiarios la totalidad de las CCAA para pasar a serlo las más desfavorecidas designándose los destinatarios del fondo cada año en la LPGE siendo seleccionadas las consideradas como objetivo I . Finalmente por acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 por el que se aprueba el sistema de financiación de las CCAA de régimen Común se introdujeron nuevos criterios de distribución.

Este periodo se caracterizó porque, al basarse en el principio de suficiencia financiera que se dirigía únicamente a cubrir los costes de los servicios transferidos<sup>5</sup>, no responsabilizaba a las CCAAs de los ingresos obtenidos. No existió una distribución adecuada de los fondos FEDER, no existiendo un fondo de subvenciones claramente estructurado en función de las necesidades de gasto y capacidad fiscal de cada CCAA. Además al adoptar el criterio de coste efectivo para fijar los recursos de las CCAAs se prolongó el desigual nivel de financiación al obtener más recursos las CCAAs que asumieron más competencias.

En este periodo transitorio se pasa gradualmente de un sistema de financiación autonómica basado en las transferencias estatales, en el que las regiones apenas tienen

---

<sup>5</sup> MARTINEZ LAGO M. y ROLDAN AYUSO S. Dichos autores resaltan que el periodo transitorio se inició con la puesta en marcha del proceso de transferencia de servicios desde el Estado a las autonomías, caracterizándose por existir un único objetivo que era el de tratar de asegurar la cobertura del coste de los servicios transferidos “*La Corresponsabilidad en el Sistema de Financiación autonómica*” en obra colectiva *Corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y social 2006 P. 113 y 114

protagonismo en el aprovechamiento de las principales fuentes impositivas por carecer de impuestos propios, así como por estar ocupada la materia imponible más indicativa o reveladora de riqueza por el Estado, a un sistema de corresponsabilidad fiscal, en el que las regiones iban a aprovechar la materia imponible de un modo más intenso, bien indirectamente si aquella estaba ocupada por el Estado, a través de la cesión total ó parcial de la recaudación de los tributos de este; bien directamente a través del aprovechamiento directo y protagonista mediante la configuración de sus propios tributos autonómicos.

El propio Tribunal Constitucional en sentencia 68/1996 (FJ 10º ) apreció que inicialmente " *se ha optado por establecer una Hacienda autonómica de transferencia en la que el grueso de los ingresos procede del Presupuesto Estatal a través de porcentaje de participación en los ingresos del Estado , y en su caso , del Fondo de Compensación Inteterritorial y de las asignaciones niveladoras . No es de extrañar que a la vista del modelo LOFCA \_ que es uno de los varios posibles \_ con fuerte predominio de las fuentes exógenas de financiación \_ la autonomía presupuestaria de las CCAAs , esto es su capacidad para disponer libremente de sus recursos financieros , asignándolos a los fines mediante programas de gasto elaborados según sus prioridades adquiere un papel capital en la realización efectiva de la Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas "* .

Con la Ley 30/1983 existió una cesión tímida de impuestos estatales toda vez que se cedieron el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas , Impuesto General de Sucesiones , el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados así como Impuesto sobre el Lujo estando limitada la cesión de estos dos últimos tributos a determinados hechos imposables .

Desde luego que dicha cesión inicial de impuestos estatales se consideró pronto insuficiente debido al coste de los servicios transferidos, formulándose en septiembre de 1991 por distintas Comunidades Autónomas (básicamente por las que se constituyeron por la vía rápida del art.151.CE) la reclamación de una más amplia cesión de impuestos. En este sentido Cataluña reclamó la cesión del IRPF . **Dichas reclamaciones desembocaron en el acuerdo de 7 de octubre de 1993 del Consejo de política Fiscal y Financiera por el que se acordó la cesión del 15% del IRPF, que se materializó**

**finalmente en la ley 21/1993 de Presupuestos Generales del Estado de 1994 en su art.95.**

En este periodo se refleja un conflicto de posturas que se mantiene hasta la actualidad, toda vez que el Estado es reacio a deshacerse de sus fuentes de ingresos, pero al mismo tiempo las CCAAs reclaman participar de esas fuentes de manera más directa mediante la cesión de impuestos toda vez que, al asumir competencias, necesitan cada vez más ingresos y más autonomía para gestionarlos. Acudir a la fórmula de que las CCAAs creen impuestos propios se consideró una fórmula de solución difícil de seguir según la doctrina, toda vez que las mayores manifestaciones de riqueza se encuentran gravadas por el Estado. Por ello mientras no se produzca un reparto equitativo de las materias imponibles entre el Estado y las CCAAs no podrá reforzarse el poder tributario de estas.

Periodo 1996-2001 La cesión del 15% del IRPF va a suponer el punto de partida de un cambio en la concepción del sistema de financiación autonómico entonces vigente, de manera que incrementada la autonomía financiera de las CCAA en la vertiente de los ingresos, se les va a empezar a exigir en contrapartida una mayor contribución en la financiación de sus gastos a través de sus propios recursos en base al principio de corresponsabilidad. Este sistema de corresponsabilidad va a ir potenciando la participación directa de las principales fuentes de riqueza como la renta, sobre todo a raíz de la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado y Medidas Fiscales Complementarias. En dicha ley, como recoge su exposición de motivos, el Principio de Corresponsabilidad se fomenta y se fundamenta en dos medidas:

- 1) la ampliación del ámbito de la cesión de los tributos a una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- 2) la atribución de competencias normativas en relación a los tributos cedidos.

La citada Ley otorgó a las regiones un mayor aprovechamiento de las fuentes impositivas gravadas inicialmente por el Estado, no sólo mediante la cesión de una parte de la recaudación del IRPF, sino también mediante el reconocimiento de determinadas

competencias normativas sobre la regulación de los impuestos cedidos<sup>6</sup>. Así conjuntamente con la referida ley, se modificó la LOFCA por medio de la Ley Orgánica 3/1996, norma complementaria a la reforma promovida por la Ley 14/1996, en la que se institucionalizó la posibilidad de ceder el IRPF; cesión que en un principio se había descartado por la doctrina en cuanto a la posibilidad de que las regiones tuvieran competencias normativas sobre dicho impuesto. El artículo único de dicha ley orgánica en su punto cinco modificó el contenido del art.11 de la LOFCA, como norma coordinadora de la potestad de financiación autonómica, declarando el IRPF como impuesto cesible y señalando como porcentaje máximo de cesión el 30% del rendimiento del IRPF producido en el territorio de la Comunidad Autónoma beneficiaria de la cesión, tal y como especifica a su vez el art.8 de la Ley 14/1996.

El cambio de orientación del sistema de financiación desde un sistema de participación a uno basado fundamentalmente en el de corresponsabilidad, se ha reconocido por el TC afirmando que *“es evidente que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se ha venido articulando desde la óptica de unas Haciendas territoriales de transferencia en las que el grueso de sus ingresos procedían del Presupuesto estatal, a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, F. 7, y 68/1996, de 18 de abril, F. 10). No obstante, no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de «corresponsabilidad fiscal» y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público”*<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> MARTINEZ LAGO M. y ROLDAN AYUSO S. Dichos autores evidencian que el acuerdo de 23 de septiembre de 1996 del CPFF trataba de establecer medidas para racionalizar y contener el gasto público en cumplimiento del tratado de Maastrich y además profundizar en la corresponsabilidad fiscal concediendo en la vertiente de los ingresos similar capacidad de decisión que en el gasto. Al reconocerse competencias normativas se tuvo que modificar el concepto de tributo cedido del art.10 y se crea un régimen especial de resolución de conflictos entre Estado y CCA así como entre CCAA entre sí. “La Corresponsabilidad en el Sistema de Financiación autonómica” en obra colectiva *Corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y social 2006 P. 113 y 114

<sup>7</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º el TC aprecia que . “Basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la Ley Orgánica 8/1980,

Existe una cuarta etapa que llega hasta la actualidad cuyo inicio se produce a partir del Acuerdo de 27 de julio de 2001, adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, que dio lugar a la Ley 21/2001 de 27 de diciembre por la que se regulan Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las CCAA(LMFNSF). La referida Ley refleja el resultado del anterior acuerdo del CPFF que consistía en el establecimiento de nuevos criterios para determinar las necesidades de financiación de cada Comunidad Autónoma.

En diciembre del año 2001 las Comunidades Autónomas que se constituyeron por la vía prevista en el art. 143.1 CE alcanzaron su techo competencial, al asumir los servicios derivados de la competencia asumida en sus respectivos Estatutos en materia sanidad<sup>8</sup>, ello implicó un aumento exponencial del gasto de las regiones debido al carácter generalizado y costoso del servicio de salud, lo cual implicó de nuevo necesariamente revisar su participación en el aprovechamiento de las principales fuentes impositivas, ocasionando a su vez una nueva revisión del sistema de financiación.

---

*de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre [RCL 1996, 3160; RCL 1980, 2165 y ApNDL 2736; LIB 1980, 495]; y con la aprobación de la nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre [RCL 1996, 3183], de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas), para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas «corresponsables» del mismo (dicha intención ya venía manifestada en los «Acuerdos para el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas del quinquenio 1992-1996», aprobados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el día 7 de octubre de 1993). **Concepto este el de la «corresponsabilidad fiscal», que no sólo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación. En este sentido se ha manifestado la Exposición de Motivos de la Ley 14/1996 citada donde se proclama que «a partir de estos momentos se inicia una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva».***

<sup>8</sup> Real Decreto 1471/2001 de 27 dic de traspaso a la Comunidad Autónoma de Asturias de las Funciones y Servicios del INSALUD, Real Decreto 1477/2001 de 27 dic de traspaso a la Comunidad Autónoma de Extremadura de las Funciones y Servicios del INSALUD, Real Decreto 1474/2001 de 27 dic de traspaso a la Comunidad Autónoma de Murcia de las Funciones y Servicios del INSALUD, Real Decreto 1480/2001 de 27 dic de traspaso a la Comunidad Autónoma de Castilla y León de las Funciones y Servicios del INSALUD, etc. Véase la significativa coincidencia de fechas de dichos Reales Decretos de Traspaso y la última Ley de reforma del sistema de financiación autonómica, Ley 21/2001 de 27 de diciembre por la que se regulan Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

Para ello se calcularon las necesidades globales de financiación mediante la Masa Homogénea de Financiación , para calcular con posterioridad cuales son las necesidades homogéneas de financiación de cada CCAA aplicando unos criterios que se clasifican en tres bloques competenciales :

I) Bloque de Competencias Comunes donde se atiende como factor de fijación de las necesidades de financiación a la población ( 94%) , superficie total ( 4,2 % ) , dispersión ( 1,2 %) e insularidad ( 0,65).

II) Bloque de Competencias de Gestión de los Servicios de Asistencia Sanitaria de la Seguridad Social donde se atiende a población protegida (75%) , población mayor de 65 años (24,5%) e insularidad ( 0,5%).

III) Bloque de Competencias de gestión de Servicios Sociales de la Seguridad Social que se reparte en función de la población mayor de 65 Años del padrón de cada CCAA .

En la ley 21/2001 se amplió considerablemente el aprovechamiento de las Comunidades Autónomas en la materia imponible ocupada por el Estado. Se cedieron más impuestos indirectos ampliando sustancialmente sus recursos, existiendo una significativa cesión del IVA con límite máximo del 35%, desarrollándose así el Principio de Autonomía financiera. La referida Ley nace con vocación de garantizar la prestación en condiciones equivalentes de todos los servicios con independencia de las distintas capacidades de obtención de recursos tributarios (así se declara en el párrafo duodécimo del numeral II de la Exposición de Motivos).

En la nueva ley se volvió a regular el alcance y condiciones de la cesión no sólo de nuevos tributos, sino también de los ya cedidos. Para homogeneizar dichas competencias normativas se reforma la LOFCA con la Ley Orgánica 7/2001, incluyéndose especificaciones en la Ley 21/2001. También en esta última ley se introdujeron modificaciones en la normativa propia de cada uno de los tributos cedidos para permitir la puesta en marcha del nuevo esquema de cesión de tributos .Es también significativo que en el acuerdo de 27 de julio de 2001 se acordó dar un impulso a las asignaciones de nivelación, entendiendo por unanimidad que hay dos servicios , educación y sanidad que tienen un carácter indiscutible de servicios fundamentales .Para

ello se introdujo un nuevo art.15 en la LOFCA a través de la LO 7/2001 con el cual se pretendió garantizar un nivel mínimo y medio de prestación de esos servicios a través de determinadas percepciones denominadas asignaciones de nivelación<sup>9</sup>.

Finalmente se ha indicado una nueva etapa en la evolución del sistema de financiación autonómica, que ha tenido como origen la asunción por las Comunidades Autónomas de un incremento considerable del gasto proveniente de las prestaciones y servicios que, por aplicación de la Ley 39/2006 de Dependencia, están obligadas a ofrecer en aras de garantizar la participación ciudadana y la igualdad de oportunidades.

El notable incremento de las necesidades de financiación derivadas de esas nuevas prestaciones así como la demostrada insuficiencia del anterior sistema para permitir a las autonomías afrontar el gasto que origina la prestación de la asistencia sanitaria a la población, ha empujado a revisar el anterior sistema en aras de dotar a las regiones de mayores ingresos propios. Por ello, se ha incrementado todavía más la corresponsabilidad de las regiones al preverse el incremento del porcentaje de cesión de la recaudación de los principales tributos estatales como son el IRPF, IVA e Impuestos Especiales, fijándose la porción autonómica de los ingresos obtenidos respectivamente en el 50% para el IRPF e IVA así como en el 58 % para los Impuestos Especiales.

Dicha ampliación en la recaudación ha motivado paralelamente la reforma de la LOFCA por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, configurándose el nuevo sistema en la Ley 22/2009 de 18 de diciembre de regulación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En dicha ley se ha recogido en cierta medida la fórmula de la anterior ley 21/2001, al establecerse una relación entre las necesidades de financiación a sostener por las Comunidades Autónomas que esta vez se fijan en el año 2007 como año base y los recursos financieros disponibles por aquellas. Como contrapartida al notable incremento de la corresponsabilidad de las autonomías, se han reforzado los instrumentos de solidaridad como es el Fondo de Garantía de los servicios públicos Fundamentales y

---

<sup>9</sup> MARINEZ LAGO M.A y ROLDÁN AYUSO S. *La corresponsabilidad en el sistema de financiación autonómica* en obra colectiva "Corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales Ed. Consejo Económico y Social diciembre 2006 P..124



los dos fondos de Convergencia Autonómica para favorecer el desarrollo de las regiones más pobres como son el Fondo de Competitividad y el de Cooperación.

## **2) Sistemas de distribución de la materia imponible**

Como se afirmaba en el epígrafe anterior, la participación en el aprovechamiento de las fuentes impositivas está directamente relacionada con los servicios públicos asumidos. La asunción de la ejecución de mayores competencias conlleva la prestación de más servicios y el inevitable aumento del gasto público que su materialización implica.

Por ello, una vez realizada la distribución de competencias entre los distintos niveles territoriales de Gobierno, la cuestión siguiente es la determinación de la participación de dichos Gobiernos en los recursos públicos para sufragar el coste de los servicios adquiridos<sup>10</sup>.

El modo de participar en dichos recursos dependerá del tipo de sistema impositivo que exista en un Estado de manera que, si existe un único sistema impositivo del que participan las haciendas de los distintos niveles territoriales de gobierno, entonces se podrán establecer fórmulas de participación de estos en el ejercicio de la potestad legislativa del Estado central que va a configurar el sistema tributario único. Igualmente se podrá compartir competencia en materia de administración tributaria.

Mientras que si existen en un Estado varios sistemas impositivos (central y regional), como en el caso de España, la existencia de dichos sistemas podrá ser aislada cuando se emplean fuentes tributarias distintas o superpuesta cuando se emplean la misma materia imponible por ambos sistemas de un modo simultáneo.

Nuestro ordenamiento jurídico a través del art.6.2 y 6.3 de la LOFCA se decanta por esta última alternativa, en la que se admite la existencia de un sistema tributario nacional compuesto por varios sistemas tributarios que son el estatal, el autonómico y el local. Debe precisarse que admite no sólo la coexistencia de varios sistemas, sino

---

<sup>10</sup> CASTELLS A. *Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.61

además la superposición de los mismos, de tal forma que las Comunidades Autónomas no podrán gravar hechos imponibles ya ocupados por el Estado o las Entidades locales, pero podrán participar de la misma materia imponible, excluyendo de la misma los hechos imponibles que el Estado ha empleado para configurar sus propios tributos y los de las Corporaciones locales. En definitiva se permite beber de la misma fuente pero no del mismo caño que emplea el Estado para financiarse.

En el modelo de sistema tributario central y único, la participación de los entes inferiores puede llevarse a cabo bien a través de una participación en los impuestos centrales ó bien a través de subvenciones. En este último sistema los ingresos son percibidos por el gobierno central y posteriormente los canaliza a través de subvenciones a los demás niveles de gobierno. Dichas subvenciones pueden clasificarse en subvenciones de carácter general y subvenciones condicionadas. En el primer caso el ente beneficiario puede destinar las cantidades percibidas libremente a los fines que estime oportuno; mientras, en las subvenciones condicionadas, las cantidades percibidas deben destinarse a un fin concreto y específico que determina el gobierno central.

Finalmente, en función del criterio de distribución de los recursos públicos por medio de subvenciones entre los distintos entes subcentrales podría apreciarse la existencia de :

- a) subvenciones que se distribuyen en torno a criterios de derivación territorial,
- b) subvenciones que se distribuyen a través de criterios “ad hoc”
- c) subvenciones que se distribuyen en función del gasto asumido
- d) subvenciones que se distribuyen a través del sistema tax-sharing, teniendo en cuenta la participación del ente regional o estatal en los recursos obtenidos a través del sistema tributario central<sup>11</sup>.

En nuestro ordenamiento se han empleado la mayor parte de estos criterios para distribuir subvenciones. Así en sus comienzos por la Ley 7/1984 el Fondo de Compensación Interterritorial se distribuyó en función del gasto derivado de los servicios transferidos, de manera que fueron las Comunidades Autónomas con mayores competencias las que se beneficiaron principalmente del mismo. Después a partir de la Ley 2/1990 se trató de solucionar dicho defecto, cambiando los criterios de distribución

---

<sup>11</sup>CASTELLS A. *Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.64

a efectos de que resultasen más favorecidas las regiones más pobres con independencia del nivel competencial asumido<sup>12</sup>. También han existido y pueden existir subvenciones condicionadas cuando en la actividad subvencionada concurren competencias del Estado cuyos recursos son cedidos<sup>13</sup>. También el criterio de distribución denominado tax-sharing tiene lugar en nuestro ordenamiento cuando se conceden las asignaciones de nivelación del art.15 de la LOFCA.

Volviendo al modelo alternativo al sistema tributario único, es decir a aquel que admite la existencia de varios sistemas tributarios, la existencia de los mismos aislada o superpuesta plantea la cuestión trascendental objeto del presente estudio, consistente en determinar qué materias o fuentes tributarias se podrán utilizar por los distintos niveles de gobierno.

---

<sup>12</sup> La exposición de motivos de la Ley 2/1990 reconoce dicha situación).

*Con este motivo, en un intento por desvincular el Fondo de la financiación de los servicios traspasados por el Estado, se procedió a integrar recursos en la financiación incondicional por un importe igual al veinticinco por ciento del mismo. Luego continúa Sin embargo este esfuerzo sólo permitió cubrir en parte las necesidades de la financiación básica, por lo que el Fondo debió seguir vinculado parcialmente a la misma, hasta tanto se solucionase la problemática de la financiación incondicionada cuyo sistema podría ser revisado, según lo previsto para el ejercicio 1992.*

*Por otra parte, la definición y ponderación de algunas de las variables de distribución del Fondo regulada en la Ley de 31 de marzo de 1984, ha venido produciendo en los últimos años, progresivamente, resultados en su reparto que pueden calificarse de imprevisibles y discordantes con el principio de solidaridad que, a pesar de la doble función desempeñada por el Fondo, constituye su objetivo intrínseco conforme a lo dispuesto en la Constitución.*

Como consecuencia de la referida distorsión en la distribución del Fondo, los recursos percibidos por las Comunidades Autónomas menos desarrolladas desde 1987 hasta la fecha, han ido disminuyendo sensiblemente, y como contrapartida, han aumentado los correspondientes a los territorios con mayor renta dentro del Estado.

<sup>13</sup> SSTC 233/ 1999 en su FJº 41 d) señala Lo que interesa ahora retener es que estas subvenciones condicionadas, que tienen como destinatarias a las Corporaciones Locales, no pueden regularse ni gestionarse al margen del orden constitucional de competencias, pues «es evidente que en el sistema español de distribución territorial del poder, el Estado puede asignar sus recursos a cualquier finalidad lícita y que la definición de esta finalidad en la Ley de Presupuestos condiciona necesariamente la libertad de acción de aquellas instancias que hayan de utilizar esos recursos. Si estas instancias son exclusivamente estatales por ser también de competencia exclusiva del Estado la materia o sector de actividad pública, no se plantea ningún problema en cuanto a la delimitación competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Cuando, por el contrario, tal materia o sector corresponden en uno u otro grado a las Comunidades Autónomas, las medidas que hayan de adoptarse para conseguir la finalidad a la que se destinan los recursos deberán respetar el orden constitucional y estatutario de las competencias, sin imponer a la autonomía política de las Comunidades Autónomas otros condicionamientos que aquellos que resultan de la definición del fin o del uso que el Estado pueda hacer de otras competencias propias, genéricas o específicas» (STC 13/1992, fundamento jurídico 7º

El economista GREWAL<sup>14</sup> se planteó dicha cuestión considerando que la decisión de distribución de los impuestos es fruto de un proceso complejo en el que intervienen factores de diferente tipo. La distribución de las fuentes impositivas puede realizarse de dos formas: bien permitiendo que todas las fuentes tributarias sean aprovechadas por los distintos niveles de gobierno con sus propios tributos o bien separando las fuentes tributarias de manera que se reserva a cada nivel de gobierno una determinada fuente impositiva. En ambos sistemas la potestad legislativa puede corresponder al Gobierno central o simultáneamente tanto al Gobierno central como a los entes federados o regionales.

A los sistemas en los que se utiliza conjuntamente la materia tributaria y que reconocen potestad legislativa a todos los entes que la aprovechan, se les denominan sistemas de superposición de impuestos. Mientras a los sistemas en los que la titularidad legislativa corresponde sólo al Gobierno central se les llama sistemas de participación<sup>15</sup>.

Atendiendo a esta clasificación, podría considerarse el sistema tributario nacional como un sistema de superposición, ya que la potestad legislativa para regular la materia imponible no pertenece en exclusiva al Estado central, sino que se admite que las Comunidades Autónomas, de acuerdo con los art.133.2 y 157.1.b) CE, puedan establecer tributos propios que recaigan sobre la misma materia imponible gravada por el Estado.

No obstante lo anterior, las CCAAs no van a poder crear libremente sus propios tributos superponiéndolos indiscriminadamente sobre los tributos estatales, ya que aquellas deberán respetar, en el ejercicio de su propia potestad legislativa en materia tributaria, los límites que le impone el Gobierno Central a través de la LOFCA dictada de acuerdo con la previsión del art.157.3 CE.

El constituyente era consciente de que, a pesar de reconocer la Norma Suprema que la potestad originaria para establecer tributos correspondía al Estado, dicho

---

<sup>14</sup> GREWAL B.S "Criteria for State Taxes: A Review of Theoretical Perspectives". En *Tax Reform and the States*, Centre for Research on Federal Financial Relations. Ed. The Australian National University. Camberra. 1985 P 1-14

<sup>15</sup> A.CASTELLS *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.80

reconocimiento no era suficiente para salvaguardar la armonía del sistema tributario nacional, por las posibles incompatibilidades que pudieran surgir entre los tributos creados por el Estado y las Comunidades Autónomas en ejercicio de su autonomía financiera garantizada. Por ello, era necesaria una norma que asegurara la preferencia del Estado a la hora de crear tributos y que fijara para ello criterios concretos que reglaran el ejercicio de la potestad tributaria autonómica<sup>16</sup>.

La LOFCA, al señalar en su art.6 las pautas que deben seguir las autonomías en ejercicio de su poder tributario, confirma la existencia de un sistema tributario nacional de superposición, formado a su vez por tres subsistemas tributarios que son el estatal, el autonómico y el local. Dicha ley admite que unos y otros puedan concurrir gravando la misma materia imponible. Al mismo tiempo impone una serie de límites a los tributos autonómicos a efectos de garantizar la primacía de la potestad tributaria estatal y a su vez restringir el acceso de las Comunidades Autónomas a la materia imponible aprovechada por el sistema local para evitar que este último vea mermada su capacidad de recaudación por la concurrencia de los tributos autonómicos sobre la misma fuente de riqueza.

De esta manera el art.6.2 de la LOFCA admite la superposición de los tributos estatales y autonómicos, siempre que estos últimos no recaigan sobre los hechos imponibles ya gravados por el Estado.

Ciertamente los hechos imponibles configurados por el legislador estatal para crear sus propios tributos se han delineado de una forma muy genérica y amplia, de manera que un mismo hecho imponible de un tributo estatal suele ocupar toda una materia imponible, como es en el caso del IRPF donde la amplitud del supuesto de hecho “*percepción de renta de cualquier clase y origen*”<sup>17</sup>, impide u obstaculiza de un modo

---

<sup>16</sup> Según el TC en SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 9º “no se pretendió sino habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de Con el art. 157.3 CE, que prevé la posibilidad de que una Ley Orgánica regule las competencias alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía”

<sup>17</sup> art.1 de la Ley 35/2006 del IRPF dice de un modo amplio que “es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas” asimismo el legislador estatal concreta en su art.2 que se entiende por renta “la

casi total a las Comunidades Autónomas gravar con sus propios tributos una fuente de riqueza tan importante y evidente como es la obtención de renta

Desde luego que el ordenamiento jurídico vigente no impide a las regiones poder crear tributos sobre la materia imponible ya gravada por el Estado, pero sin duda la definición por este último de los hechos imponibles de sus tributos deja muy poco margen a las Comunidades Autónomas para aprovechar la misma fuente impositiva.

De la misma forma, el legislador estatal a través del art.6.3 de la LOFCA vuelve a limitar la capacidad de las autonomías para aprovechar los hechos imponibles aprovechados esta vez por los tributos locales. Del contenido de la nueva redacción del art.6.3 **tras la reforma aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, se admite expresamente que las autonomías puedan establecer tributos sobre las materias imponibles reservadas a las Haciendas locales. En su redacción anterior dicho aprovechamiento simultáneo de la materia imponible era sólo admisible en aquellos casos en los que expresamente determinaba el legislador regulador de las Haciendas Locales. Durante toda la vigencia de la redacción del art.6.3 anterior a su reforma por la LO3/2009 sólo se han contemplado en la LHL dos supuestos que admitieran la superposición de tributos locales y autonómicos sobre la misma materia imponible gravada inicialmente por los primeros<sup>18</sup>. La nueva redacción del art.6.3 de la LOFCA ha ampliado sin duda la capacidad de las CCAA para crear tributos propios, al no estar ya proscrita para ellas la materia imponible sobre la que se proyecta la tributación local. No obstante, el margen de ejercicio de la competencia normativa tributaria no se ha incrementado en gran medida, ya que la materia imponible sobre la que recaen las exacciones locales no manifiesta una gran capacidad económica al recaer principalmente sobre el patrimonio. Por ello constituyendo la renta, como manifestación de la más fuerte capacidad económica, un coto privado de la tributación estatal por el carácter omnicomprendivo y genérico de sus hechos imponibles, la capacidad fiscal de las autonomías sigue siendo limitada.

---

**totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagado**

<sup>18</sup> La Disposición Adicional Primera de la LHL según Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 marzo admite dicha superposición sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y por el Impuesto Municipal sobre gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de .

De lo expuesto se puede concluir que la naturaleza del sistema tributario español como un sistema tributario superpuesto constitucionalmente admisible se desnaturaliza, adquiriendo más bien un carácter de sistema de participación. En efecto, al ocupar el Gobierno Central con sus hechos impositivos la mayor parte de las más importantes fuentes impositivas, resulta evidente que su potestad legislativa tributaria va a prevalecer sobre la de las Comunidades Autónomas que va a encontrarse muy limitada en cuanto a su campo de actuación.

También los tributos locales implican una adicional restricción porque, a pesar de haberse levantado la potente restricción que contenía el art.6.3 de la LOFCA en su redacción originaria que prohibía el uso de la misma materia imponible<sup>19</sup>, dicho precepto sigue dificultando o haciendo muy difícil encontrar otros hechos impositivos sobre la misma fuente de riqueza sin vulnerar el principio de capacidad económica.

Consciente de esa situación el constituyente instrumenta en su art.157.a) fórmulas de participación en la recaudación de los impuestos estatales a través de las figuras del tributo cedido, los recargos así como otras participaciones que pudieran configurarse legalmente.

### **3) Relación entre la asunción de competencias materiales y distribución de la materia imponible**

Una vez determinados los posibles sistemas de distribución de la materia imponible de participación o superposición según que el reconocimiento de la potestad para crear

---

<sup>19</sup> SSTC 289/2000 cuando en su FJº 4º aclaró que “de lo dicho en la referida Sentencia sobre el concepto de materia reservada del art. 6.3 LOFCA, entendido como materia imponible, cabe extraer dos conclusiones iniciales: este concepto no es sinónimo de materia competencial, pero tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible. En efecto, frente a una concepción de materia reservada como sinónimo de materia sobre la que una Corporación Local tiene atribuidas competencias por la específica legislación de Régimen Local –por ejemplo, respecto de los Municipios, por el art. 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril ( RCL 1985, 799, 1372 y ApNDL 205) , reguladora de las Bases del Régimen Local, entre las que figura, por cierto, la competencia sobre medio ambiente–, por «materia reservada» debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la «legislación de régimen local» que en materia financiera no es otra, en la actualidad, que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales”

tributos recaiga sólo en el Estado Central o a favor también de los Gobiernos regionales como en España, puede apreciarse que en el sistema de superposición como el español la ocupación de la materia imponible por uno u otro nivel territorial estará subordinada a otros condicionantes.

El primer paso a la hora de configurar el sistema de financiación autonómico y estatal, con la consiguiente distribución de la materia imponible, consiste en la determinación de las competencias que deben corresponder a cada nivel de gobierno<sup>20</sup>. Cuantas más competencias se encomienden a las regiones, más fuerte deberá ser su autonomía financiera para evitar que su autonomía política, en cuanto *derecho a participar, a través de sus órganos propios en el gobierno y administración de cuantos asuntos le atañen*”, se vea impedida. **Es principio unánime en la doctrina del federalismo fiscal que la distribución del poder tributario sea necesariamente posterior al reparto de competencias en materia de gasto**<sup>21</sup>.

Para MUSGRAVE la asignación de los ingresos depende directamente de la asignación del gasto. Dicha teoría tiene reflejo en la propia LOFCA cuando en su art.13.4 se prevé una revisión de la participación de cada Comunidad Autónoma en el Fondo de Suficiencia cuando se le traspasan nuevos servicios que antes pertenecían al Estado. Por ello la cuestión inicial, a la hora de dar preferencia a uno u otro ente territorial para ocupar una fuente impositiva, consiste en determinar qué responsabilidades se otorgan a cada nivel de gobierno. Algunos autores hablan del “principio de equivalencia”<sup>22</sup> de manera que se defiende la conveniencia de un cierto equilibrio entre el poder ingresar y el poder gastar, aunque la utilización de los tributos para fines distintos a los recaudatorios ha generado otros criterios a la hora de distribuir las fuentes impositivas.

Según MUSGRAVE el sector público tiene tres funciones: asignativa, redistributiva y estabilizadora. La rama asignativa tendería a proveer de bienes y servicios públicos así

---

<sup>20</sup> CASTELLS A. Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal Ed. Ariel 1988 P.15

<sup>21</sup> GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 30

<sup>22</sup> OLSON M. 1969 “ *The principle of fiscal equivalence the division of responsibilities among different levels of government*” American Economic Review vol 49 may P.P 479-87



subsidiar actividades que de otra forma serían prestadas a niveles subóptimo, también se orientaría a la regulación pública de los bienes privados<sup>23</sup>.

La función redistributiva debería realizar operaciones de impuestos, trasferencias y servicios públicos diseñados con la finalidad de modificar la distribución de la renta realizada por el mercado de acuerdo con las preferencias políticas de la sociedad. Finalmente la función estabilizadora debería ajustar el volumen global de ingresos y gastos presupuestarios con el fin de mantener el pleno empleo y el mantenimiento de la producción. Dichas funciones previstas para el sector público de acuerdo con Musgrave se tuvieron en consideración a la hora de configurarse el sistema de financiación autonómico en el proyecto de ley de la Ley 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>24</sup>.

La función asignativa determina la cuestión de determinar qué nivel de gobierno es el más adecuado para proveer los bienes públicos o subsidiar actividades para asegurar su óptima prestación. OLSON afirma que la teoría económica proporciona una buena base para tomar decisiones sobre qué funciones deben ser realizadas por el mercado y cuales por la acción gubernamental, pero no determina qué institución debería realizar dichas actividades<sup>25</sup>. La respuesta a dicha cuestión nos la da el derecho positivo existente en multiplicidad de países donde ha sido el Derecho, fruto de la voluntad popular reflejada en sus constituciones y leyes, el que ha dado respuesta jurídica a dicha cuestión que la economía era incapaz de dar<sup>26</sup>. En este sentido numerosos casos de derecho comparado, así como nuestro propio ordenamiento jurídico<sup>27</sup>, se han decantado por una descentralización de la prestación de bienes y servicios públicos, por considerar

---

<sup>23</sup> GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 27

<sup>24</sup> MUSGRAVE R.A *Teoría de la Hacienda Pública* Ed Aguilar 1968 capítulos 1 y 8 g) y LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 13 y 89

<sup>25</sup> OLSON M. *The Principle of "Fiscal Equivalence": The Division of Responsibilities among Different Levels of Government* en revista "The American Economic Review" (AER) nº 59 1969 P. 479

<sup>26</sup> Constitución Española art.148 y 149 y respectivos estatutos de autonomía, art.83 a 91 de la Ley Fundamental de Bohn de 23 de mayo de 1949 , art.127 a 130 y 165 y leyes que se dicten en desarrollo de este último precepto de la Constitución de Bélgica de 1920 y art.118 de la Constitución italiana de 1948

<sup>27</sup> art.103.1 de la Constitución y art.3.1 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común consagran el principio de descentralización como uno de los principios por los que se rige la Administración pública.

que la Administración más cercana a los ciudadanos es la más eficaz tal y como se reconoce en el numeral 4 de la exposición de motivos de la Ley 30/1992 RJPAC .

En el ámbito económico se considera que más eficiente será el sistema que proporcione mayor bienestar y más barato el que minimice el coste de los recursos empleados<sup>28</sup>. Por la concepción económica de que los bienes y servicios públicos puros no generarían rivalidad en el consumo, se considera más aconsejable extender al máximo el número de beneficiarios a efectos de maximizar el bienestar colectivo. Por la unidad y fijeza de la oferta de dichos bienes y servicios, la única forma de adaptar aquella a las preferencias de los consumidores sería reducir el ámbito en el que se realiza la oferta, de tal forma que se entiende que existirá un tamaño de población que permitirá maximizar el bienestar. Así mientras que un gobierno central tiende a proveer una cantidad uniforme de bienes y servicios para todas las localidades, implicando esa uniformidad una pérdida de bienestar al no considerar la existencia de demandas diferenciadas, la existencia de unidades de gobierno descentralizadas permitiría realizar una multiplicidad de ofertas que se adaptarían mejor a las necesidades individuales. No obstante existe una objeción a la descentralización, ya que en ocasiones puede implicar un desaprovechamiento de las economías de escala de tal forma que el coste de la prestación de bienes y servicios puede incrementarse. **Por lo expuesto, la descentralización sería sólo aconsejable cuando el gobierno central no es capaz de ofrecer niveles de producción diferenciados territorialmente en respuesta a las demandas diferenciadas de los ciudadanos.**

Existe además en la economía un principio denominado de *equivalencia fiscal* , según este principio puede suceder que el beneficio que reportan los bienes y servicios públicos ofrecidos trascienda las fronteras del ente público que los genera o que no se extienda a la totalidad de su ámbito territorial. En el primer caso existirá una externalidad y en el segundo una internalidad que implican un nivel de provisión subóptimo al no existir una correspondencia entre el coste soportado por la prestación del bien o servicio por los ciudadanos y el beneficio que de aquellos se obtiene, bien por resultar beneficiados otros ciudadanos distintos a los que soportan la carga o bien por

---

<sup>28</sup> MATHEWS 1980 pp.7-8 citado por A.Castells en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.17

extenderse dicho beneficio a menos ciudadanos que los que soportan el coste<sup>29</sup>. Finalmente existiría una tercera alternativa en la que existe una perfecta correspondencia entre el ámbito geográfico de los beneficios del bien público y el ámbito geográfico de la unidad de gobierno que lo aprovisiona. Dicha situación según TULLOK<sup>30</sup> jamás podrá obtenerse por ser imposible acabar con las externalidades, aunque también es cierto que dicho principio parte de una hipótesis casi imposible en la que no existe posibilidad de exclusión, ámbito geográfico específico de los beneficios de los servicios públicos y no complementariedad en la producción de diferentes bienes y servicios públicos.

En definitiva se debe proclamar la internalización de las externalidades o, mas concretamente, la necesidad de atribuir la prestación de un bien o servicio al nivel de gobierno que se ajuste más al ámbito de sus beneficiarios. La mayor parte de la doctrina considera la conveniencia de que el gobierno, dentro de cuya jurisdicción se engloban los efectos de un servicio público prestado, al tener más facilidad para controlar las externalidades, sea el que se encargue de proveer tales bienes o servicios<sup>31</sup>. Dichas teorías no son ajenas a nuestro ordenamiento jurídico ya que se trataron de plasmar en la LOFCA tal y como revela la exposición de motivos del proyecto de dicha ley<sup>32</sup>.

Dentro de la función asignativa se plantea la cuestión del aprovechamiento de las economías de escala en la producción de bienes y servicios públicos. Dicho concepto no se refiere a la adquisición de los bienes y servicios por las unidades de gobierno a un productor especializado que puede producir a escala óptima y después vender los bienes o servicios a las unidades de gobierno, sino a la producción propia de dichos bienes o servicios por estas. Así por ejemplo se considera que los costes de negociación e información que conllevan los procesos de decisión electiva son más complejos y aumentan a medida en que lo hace el grupo. Por otro lado cuanto mas numerosas son las unidades de gobierno, mayores son los costes de coordinación entre las mismas y las

---

<sup>29</sup> OLSON M. citado por A.Castells en Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal Ed. Ariel 1988 P.21

<sup>30</sup>TULLOK G. Social Cost and Government Action en The American Economic Review nº 59 (2) 1969 189 - 97.

<sup>31</sup> GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 26

<sup>32</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P.14 -15

posibilidades de solapamiento por extensión de los beneficios a un ámbito geográfico superior a una de esas unidades de gobierno. Por ello, se trata de establecer un número limitado de niveles jurisdiccionales y se trata de evitar los solapamientos de unidades pertenecientes a un mismo nivel. Dicha concepción se asume por nuestro ordenamiento jurídico en el que se recogen sólo tres unidades de gobierno inferiores al Estado en el art.137 CE, esquema que se repite en numerosos casos en el derecho comparado como en la Constitución italiana de 1948.

Finalmente debe destacarse que la mayoría de los bienes y servicios públicos no son puros, de manera que existe rivalidad en su consumo, por lo que un aumento de los consumidores puede disminuir la utilidad de los anteriores. Más consumidores suponen menor coste del servicio pero mayores costes de congestión. Existe un determinado nivel de población que maximiza los beneficios que se pueden obtener de la provisión de un bien o servicio público. Por ello, se plantea la cuestión del tamaño óptimo de la jurisdicción que dependerá de la función que se preste, es decir del bien o servicio que se ofrezca.

Respecto del mecanismo de decisión colectiva para la prestación de los bienes y servicios, debe precisarse que su provisión por cualquier nivel de gobierno se enfrenta a la necesidad de adecuar su nivel de provisión a las preferencias de la ciudadanía. Al respecto TIEOBUT destaca que un sistema descentralizado permite un mecanismo de asignación de bienes y servicios más eficiente que uno centralizado. En efecto la movilidad interjurisdiccional de los ciudadanos les permite revelar sus preferencias por los bienes públicos desplazándose a aquella localidad donde ofrecen la oferta de impuestos-servicios públicos que mejor se adapta a sus preferencias, es lo que se denomina *voto con los pies* <sup>33</sup>. TIEOBUT considera que si hubiera suficientes comunidades ofreciendo una variedad bastante amplia de bienes públicos locales y hubiera suficientes consumidores, la provisión de bienes públicos locales en cada comunidad sería óptima. Dicha teoría fue criticada ya que parte de hipótesis muy restrictivas como ausencia de externalidades interjurisdiccionales, perfecta movilidad de factores, inexistencia de condicionantes geográficos sobre la renta individual,

---

<sup>33</sup> TIEOBUT 1956 citado por CASTELLS A. en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.27

perfecta información , igualdad entre los impuestos y el coste social real y estructura fija de la oferta de bienes públicos<sup>34</sup>.

De lo expuesto se puede concluir que el aumento del tamaño geográfico de la provisión permite internalizar mejor las externalidades, pero en contra, la existencia de un único nivel de provisión, al no adaptarse a las diferentes necesidades de los ciudadanos, implica pérdida de bienestar. Además existen unos costes de decisión relacionados con el tamaño y si la provisión y producción van unidas, pueden existir deseconomías o economías de escala en la producción. Finalmente existen bienes públicos impuros que pueden conllevar un aumento de los consumidores con el incremento de los costes de congestión que podría contrarrestarse con el aprovechamiento de economías de escala en la producción.

En cuanto a la descentralización de la regulación pública del uso de bienes privados, aquella encuentra su mayor fundamento en la mejor adaptación a las preferencias regionales o locales, siendo ejemplo clásico el uso del suelo. Si bien dicha gestión descentralizada puede favorecer mayor coincidencia con las preferencias locales, también las posibilidades de que se adopten decisiones viciadas al respecto se multiplican conforme crecen el número de gobiernos que toman decisiones al respecto como ha sucedido también con el urbanismo<sup>35</sup>.

En cuanto a la función estabilizadora, debe considerarse que tradicionalmente se ha considerado que dicha función, junto con la redistributiva, podría ser mucho más eficientemente prestada por un gobierno central. Ello ha conducido a la situación actual en la que los impuestos necesarios para materializar dichas funciones se hayan atribuido al gobierno central. Este es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se dirigía a cumplir la función redistributiva de la renta que se consagra en el art.40 CE<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> DÍAZ PULIDO J.M. LOSCOS FERNÁNDEZ J en obra colectiva *Corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios públicos Fundamentales* Ed Consejo Económico Social 2006 P.299 y 300  
CASTELLS A. en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.27

<sup>35</sup> GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 27

<sup>36</sup> También se reconocía dicha función en la anterior Ley 230/1963 General Tributaria en su art. 4

La doctrina mayoritaria ha entendido que la función de estabilización debía al tener por objetivo incidir en la evolución de las grandes variables macroeconómicas ( renta o PIB, ocupación y precios ) mediante la política fiscal y la monetaria. En efecto, considerando que la política fiscal se dirige a regular la demanda agregada, un aumento del consumo o inversión pública tiene efectos expansivos sobre la actividad y un incremento de los impuestos un efecto contractivo.

Los argumentos en contra de una atribución de la política fiscal a los gobiernos subcentrales son : 1º) que la política fiscal debe ser aplicada en un marco de economías cerradas para evitar que los efectos expansivos o contractivos se extiendan a otras economías perdiendo eficacia 2º) la política fiscal debe coordinarse con la política monetaria para evitar que la autoridad monetaria mediante el control de la base monetaria neutralice los efectos de la política fiscal 3º) la política de estabilización requiere actuar con los déficits y superávits presupuestarios, por lo tanto implica materializar una determinada política de deuda pública. Por ello debido a que los efectos de la deuda pública a nivel central se limitan al interior del territorio, mientras que los de la deuda pública local no, al poder extenderse a no residentes fácilmente, es más recomendable el uso de la deuda pública a nivel central.

Esta opción de atribución de la función de estabilización a favor del Gobierno Central se asume en la Constitución cuando en el art.138.1 CE se encomienda al Estado la función de velar por un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio nacional, así como cuando, para la realización de dicho objetivo, se le encomienda en exclusiva en el art.149 competencia en el sistema monetario, en bases y coordinación de la actividad económica , Hacienda General y Deuda del Estado.

CASTELLS así como GIMENEZ MONTERO consideran que el otorgamiento de la función estabilizadora a nivel subcentral no resultaría plenamente eficaz aunque tampoco debería producir efectos perversos<sup>37</sup>. En efecto consideran que dicha función a nivel subcentral podría aprovechar la mayor capacidad inversora de los gobiernos

---

<sup>37</sup> CASTELLS OLIVRES A. *Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.31

GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 23

subcentrales, la eficacia demostrada de las políticas locales de promoción económica y el mejor conocimiento de la relación entre la demanda local y las posibilidades del sistema productivo.

Finalmente respecto de la función redistributiva su atribución al gobierno central está motivada en base a tres motivos:

1) la adopción de medidas redistributivas por gobiernos subcentrales tienen efectos negativos, ya que provocan ineficiencias en la localización de las empresas e individuos. En efecto una región con alto número de personas pobres debería gravar en mayor intensidad a las personas con renta más alta que en otras regiones con menor índice de pobreza, ello empujaría a las empresas e individuos con rentas altas a desplazarse a regiones con menor presión fiscal<sup>38</sup>.

2) las medidas redistributivas adoptadas por los gobiernos subcentrales no resultan efectivas a causa de la movilidad de los factores gravados, siendo aquellas ineficaces por la posibilidad de evitarlas a través de la movilidad interjurisdiccional<sup>39</sup>. Para que la redistribución sea eficaz tiene que ser uniforme en áreas en las que el grado de movilidad del capital, trabajo o la residencia es elevado.

3) las medidas redistributivas adoptadas por gobiernos subcentrales resultan contraproducentes, ya que provocan un efecto redistributivo contrario al que pretenden al ocasionar que las personas con mayor renta abandonen y los pobres acudan a jurisdicciones en las que se adopten medidas igualitarias.<sup>40</sup>

Por los motivos expuestos, la función redistributiva es desaconsejable en gobiernos subcentrales, debido a la movilidad interjurisdiccional de los factores gravados; sin embargo, dicha movilidad en la práctica aparece limitada por los costes de

---

<sup>38</sup> MUSGRAVE R.A y MUSGRAVE P.B *Hacienda Pública Teórica y Aplicada* Ed. McGraw-Hill. 1980 P.524

<sup>39</sup> MUSGRAVE R.A y MUSGRAVE P.B *Hacienda Pública Teórica y Aplicada* Ed. McGraw-Hill. 1980 P.524

<sup>40</sup> OATES es (1972) pp 219 y sig BOADWAY (1979) p.441 y MUSGRAVE (1980) P.524 citados por CASTELLS A. s en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.32

desplazamiento y las condiciones que presenta el mercado del factor gravado. Así un impuesto sobre la renta aplicado a residentes de una jurisdicción puede ser evitado más fácilmente si aquellas proceden del capital que si proceden principalmente del trabajo. Cuanto más inmóvil sea el factor gravado menos posibilidades existirán de evitar la aplicación de impuestos por gobiernos subcentrales como es el caso de los tributos que recaen sobre bienes inmuebles como las tierras.

Debe destacarse que el art.40 CE, incluido dentro de los principios rectores de la política social y económica, no encomienda la función de distribución equitativa de la renta regional y personal en exclusiva al Estado, toda vez que se refiere únicamente a los poderes públicos. Igualmente de los art. 148 y 149 CE no se puede concluir que sea una competencia exclusiva del Estado, por lo que la materialización de la justa distribución de la renta parece competir a todas las Administraciones debido al principio de progresividad que inspira nuestro sistema tributario según el art.31.1 CE se extiende en principio a todos los niveles del sistema tributario tanto estatal como autonómico y local.

De lo expuesto parece la Carta Magna habilitar a los gobiernos subcentrales para participar de la función redistributiva. Al tener el Estado la titularidad y mayoritariamente la recaudación de las figuras tributarias más productivas, resulta evidente que tendrá mayor protagonismo en el cumplimiento de dicha función el Gobierno central y no las Comunidades Autónomas a las que se les ha cedido impuestos estatales de más reducido rendimiento, quedando además muy limitadas a la hora de poder crear otros tributos propios por la ocupación de las principales fuentes de riqueza por el Estado.

Como argumento añadido a favor de la participación de las regiones en la función redistributiva debe recordarse que el TC ha reconocido la instrumentalidad de la imposición autonómica admitiendo la existencia de impuestos de carácter extrafiscal<sup>41</sup>. Por ello si las Comunidades Autónomas están legitimadas para crear tributos que tienen como finalidad indirecta contribuir en la materialización de las competencias que tienen asumidas, en mayor medida lo estarán para cumplir con una función que la Constitución

---

<sup>41</sup> SSTC 37/1987 FJº 13º y SSTC 186/1993 FJº 4



encomienda con carácter general a las Comunidades Autónomas al igual que al resto de entidades públicas territoriales. El Tribunal Constitucional reconoció la posibilidad que tenían las Comunidades Autónomas de crear tributos extrafiscales además de los fiscales a los que atribuye, siendo de titularidad autonómica, una función recaudatoria ó redistributiva. Así en relación al Impuesto sobre tierras Infrautilizadas afirma *“la intentio legis no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define”*

De todo lo afirmado anteriormente se pueden extraer una serie de conclusiones. La primera es que la materia imponible cuantitativamente deberá distribuirse en función de las competencias que se asuman y por lo tanto de los servicios públicos cuya ejecución requiera la materialización de dichas competencias asumidas. La autonomía política reconocida implícitamente al asumirse estas competencias por las regiones implica, como se ha expuesto anteriormente, necesariamente reconocer una autonomía financiera. A su vez si como dice el Tribunal Constitucional *“ la autonomía financiera supone la propia determinación y organización de los ingresos y gastos para el ejercicio de sus funciones ”*<sup>42</sup>.

Resulta lógico que la materia imponible no se ocupe por el Estado de un modo monopolístico, aunque después comparta los recursos financieros obtenidos por medio de unos mecanismos de participación. Dicha situación monopolística impediría a las autonomías determinar libremente los ingresos a obtener para gestionar las competencias asumidas.

En segundo lugar, en cuanto a la función asignativa, aunque de lo expuesto anteriormente se deduce la conveniencia de que aquella se asuma por las autonomías, la asunción de competencias por esta no debe ser caprichosa, sino obedecer a un criterio de eficiencia, de manera que la descentralización del ejercicio de una competencia y la asunción de los servicios que su materialización conlleva, debe dirigirse a lograr la mayor satisfacción de las necesidades de los individuos. Así debe asumirse la

---

<sup>42</sup> SSTC Sentencia 13/1992 de 6 de febrero FJº 7º

competencia por el ente de nivel jurisdiccional inferior cuando va a garantizar una mejor atención a las preferencias de los ciudadanos, una internalización de las externalidades de manera que exista el mejor y más ajustado aprovechamiento de los recursos financieros y un mayor equilibrio entre los elementos de tensión que, a la hora de determinar el número de sujetos beneficiados por el servicio, implican el aprovechamiento de las economías de escala y la competencia y congestión entre beneficiarios de un servicio. **La Constitución parece haber decidido sobre cual es el nivel jurisdiccional optimo de prestación de servicios cuando ha procedido en sus art.148 y 149 CE a determinar qué competencias podían asumirse por las Comunidades Autónomas.** Así se recoge la postura de OATES que recomienda la provisión descentralizada de gran parte de los bienes públicos, al existir importantes garantías de bienestar agregadas<sup>43</sup>. Aún así la postura del constituyente no es clara al no contemplar el proceso autonómico como una construcción política a culminar, de manera que podría haber sido constitucionalmente admisible una situación en la que no habiéndose creado Comunidad Autónoma alguna se hubieran gestionado por el Estado todos los servicios públicos contemplados en los anteriores preceptos.

Como se ha explicado anteriormente la descentralización no es obligada. En efecto **dicha opción es aconsejable cuando el gobierno central es incapaz de ofrecer niveles de producción diferenciados territorialmente en respuesta a las demandas diferenciadas de los ciudadanos.** En el caso de que el gobierno central pudiera ofrecer bienes y servicios públicos a un nivel y características adecuados a las demandas diferenciadas de los ciudadanos, entonces la opción del modelo de federalismo no resulta necesaria.

En cuanto a la función estabilizadora, resulta claro por varios motivos que aquella radique en el Gobierno Central debido a la necesidad de circunscribir la política fiscal a un ámbito de economía cerrada, para coordinar dicha política fiscal con la monetaria y por la necesidad de limitar la política de endeudamiento.

Finalmente en cuanto a la función redistributiva debe recordarse la necesidad de que aquella se asigne a nivel central para evitar disfuncionalidades del sistema debido a la

---

<sup>43</sup> OATES, W.A. (1972): *Fiscal Federalism* Harcourt Brace Jovanovich. Inc. New York. V. c.: *El Federalismo Fiscal*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1977. P. 81 GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 23

movilidad de los factores gravados. En principio esta va a corresponder al Gobierno central ya que sus medidas van a ser difícilmente eludibles y no va a comportar ningún tipo de carga ni competencia entre regiones. Sin embargo como se ha mencionado anteriormente, en nuestro ordenamiento está prevista la participación de todos los poderes públicos en el cumplimiento de dicha función. Así en el caso del IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio IP o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ISD, que por su naturaleza progresiva tienen una clara función redistributiva, se admite la intervención de las Comunidades Autónomas en la fijación de la cuota<sup>44</sup>. En efecto tras haber existido una posición pacífica en la doctrina sobre la asignación de la función redistributiva en exclusiva a favor del Gobierno central, han surgido corrientes doctrinales que abogan por la implantación real de políticas redistributivas regionales. Así algunos autores consideran que los residentes de una localidad pueden tener importantes razones para acometer acciones de redistribución voluntaria o para exigir a sus gobiernos locales una mayor redistribución institucional<sup>45</sup>. Otros autores entienden que, queramos o no, las políticas de ingresos y gastos públicos ejecutadas por los gobiernos regionales tienen efectos sobre la redistribución de la renta<sup>46</sup>. Finalmente existe una tercera postura doctrinal que entiende que los posibles instrumentos a emplear en la política redistributiva son los programas de transferencias monetarias y los programas dirigidos a favorecer el crecimiento del capital humano de determinados grupos de población. Es en el segundo bloque de programas donde se encuentran los principales argumentos a favor de competencias regionales redistributivas desde el punto de vista de aspectos educativos del capital humano como desde el del desarrollo regional.

#### **4) Criterios económicos de distribución de fuentes impositivas**

---

<sup>44</sup> art.74.1.1º de la Ley 35/2006 del IRPF, art.30.2 de la ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio y art. 21.2 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

<sup>45</sup> PAULY M. “ *Income Redistribution as a local Public Good*” Journal of Public Economics nº 2 1973 P. 35-58

<sup>46</sup> BOADWAY R. y WILSDASIN D. *Economía del sector público* IEF 1986 P. 669 y sig.

Una vez que se ha determinado qué funciones económicas deben corresponder a cada nivel territorial, se plantea la cuestión concerniente a qué materias impositivas o fuentes impositivas son más convenientes para su ejecución. Respondiendo a esta pregunta podremos atender a otra que consiste en determinar cómo se debe distribuir la materia imponible.

En efecto existen determinadas fuentes impositivas que por su naturaleza son idóneas para facilitar el cumplimiento de las funciones asignativa, redistributiva y estabilizadora que en un Estado compuesto pueden corresponder a niveles de gobiernos distintos en atención a la consecución de los mejores resultados en su materialización. Así por ejemplo, desde una perspectiva funcional, sin perjuicio de ulteriores especificaciones, la tributación concerniente a la renta, al ser la más fidedigna manifestación de la capacidad económica<sup>47</sup>, debería emplearse para cumplir la función redistributiva. Mientras la tributación sobre el tráfico económico debería ser empleada por quien ostentara la función estabilizadora en aras de mantener los niveles de producción, precios y empleo.

Además de la mayor o menor idoneidad de una determinada materia imponible para desarrollar las tres funciones económicas que en una economía de mercado corresponden al sector público, existen otros importantes aspectos complementarios relacionados con otra perspectiva relacionada con la eficiencia que se deben tener en consideración a la hora de repartir las distintas fuentes de riqueza. Así desde una perspectiva relacionada con la eficiencia hay que considerar tres aspectos:

1º) La capacidad de cada nivel jurisdiccional para aprovechar eficazmente la materia imponible gravada. La propia naturaleza o características geográficas, económicas o sociales de cada nivel jurisdiccional territorial pueden determinar la idoneidad para aprovechar una materia imponible. Por ejemplo, no se considera conveniente el gravamen de una materia imponible por un determinado nivel jurisdiccional de ámbito territorial reducido cuando aquella es fácilmente trasladable, de manera que el obligado al pago pueda eludir el pago del tributo mediante un simple cambio de ubicación de la fuente de riqueza gravada.

---

<sup>47</sup> MENENDEZ MORENO A. *Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed. Lex Nova 2008 P.79

Además de dicho aspecto, se plantea otra cuestión concerniente a la ostentación de medios suficientes para gestionar un determinado tributo. Así por ejemplo resultaría muy difícil a un Ayuntamiento gestionar el IRPF, considerando que aquel grava las rentas percibidas por el contribuyente con independencia del lugar donde se produzcan así como cualquiera que sea la residencia del pagador. Si ya resulta difícil al Estado conocer la plenitud de rentas mundiales que percibe el contribuyente, suscribiendo para ello convenios de intercambio de información con otros países, resulta más complicado aún imaginar que la gestión de dicho impuesto correspondiera plenamente a los Ayuntamientos.

2º) **La necesidad de que exista una vinculación entre el pago de los tributos y los servicios públicos que con ellos se financian, de manera que se soporte el gravamen tributario por quien se beneficia de dichos servicios, sin que se pueda desplazar la carga tributaria a sujetos distintos.** También esa vinculación entre los tributos pagados y los servicios prestados se considera necesaria por la doctrina para permitir al ciudadano valorar la gestión de quienes dirigen la Administración pudiendo exigirles responsabilidad cambiando el sentido de su voto en caso de apreciar una defectuosa gestión.

3º) **El equilibrio que debe existir entre la recaudación potencial que puede ofrecer cada materia imponible y las necesidades económicas que con dicha recaudación va a sostener el ente público receptor de la misma.** Cuantas más funciones y más costosas se asuman, más conveniente será tener un buen mecanismo de financiación. Resultaría un tanto incongruente con el principio de autonomía política que consagra la Constitución encomendar a un concreto nivel territorial los servicios públicos más caros, para después dejarle los tributos de menor recaudación, debiendo por ello para la prestación de dichos servicios depender del nivel territorial cedente de aquellos.

En relación con la distribución de los tributos, MUSGRAVE<sup>48</sup> realiza una distribución atendiendo, no sólo a la idoneidad de cada materia imponible para realizar cada una de las tres funciones que competen al sector público en la economía, sino también

---

<sup>48</sup> MUSGRAVE “Who should tax, where and what” en obra Tax assignment in federal countries “centre for research on federal Finance Relations The Australian University Press , Ed. Mc Lure 1983 P. 2-19

considera el primero de los tres criterios de distribución eficiente de la materia imponible antes relacionados, concerniente a la capacidad de cada nivel jurisdiccional para aprovechar la materia imponible.

Así considera en primer lugar qué nivel jurisdiccional desempeñaría más eficazmente las funciones asignativa, redistributiva y estabilizadora y en base a dicha asignación determina qué materia imponible debe ser atribuida a cada uno de aquellos. De esta manera, entendiendo que las funciones redistributiva y estabilizadora deberían pertenecer al gobierno central, manifiesta que:

- a) La imposición progresiva, dirigida a asegurar objetivos redistributivos, debería ser primariamente central.
- b) los impuestos apropiados para propósitos de política de estabilización deberían ser centrales.

Por otro lado atendiendo a las concretas características de cada nivel jurisdiccional, vela por el uso más eficiente de la materia imponible por lo que señala que:

- a) los niveles medios y bajos de jurisdicción deberían gravar las bases con baja movilidad interjurisdiccional.
- b) los impuestos personales con tipos progresivos deberían ser usados por las jurisdicciones dentro de las cuales una base global pudiera ser establecida eficientemente
- c) Las bases impositivas que están muy desigualmente distribuidas entre los territorios deberían ser utilizadas sólo por el gobierno central.
- d) Los tributos basados en el principio del beneficio, son apropiados para cualquier nivel de gobierno.

De acuerdo con estos criterios MUSGRAVE plantea la siguiente propuesta de tributación correspondiendo:

**A nivel Central** Impuesto integrado sobre la renta, Impuesto sobre el gasto, Impuesto sobre recursos naturales y Tasas

**A nivel medio** Impuesto sobre la renta de residentes, Impuesto sobre la renta de no-residentes, Impuesto en destino de ventas, Impuesto sobre recursos naturales y Tasas.

**A nivel Local** Impuesto sobre la propiedad, Impuesto sobre las nóminas y Tasas.

Dicha partición de los tributos realizada por MUSGRAVE no tiene en consideración cuestiones que derivan de la organización política e institucional propia de los sistemas federales y en este sentido se pronuncia MATHEWS. Así, este último autor <sup>49</sup> considera que la distribución de impuestos realizada no tiene en cuenta el problema del equilibrio vertical que implicaría determinar la extensión con que el sistema debería ser centralizado para atender correctamente las funciones estabilizadora y redistributiva, y, por otro, descentralizado para hacer responsables a los gobiernos estatales de la vinculación entre decisiones de gasto y decisiones tributarias.

Así MATTHEWS, recogiendo el primer criterio de distribución eficiente de la materia imponible, confirma la teoría de MUSGRAVE, de manera entiende que: el gobierno central debe reservarse impuestos que graven bases móviles (herencias) y los gobiernos estatales y locales los impuestos que graven las bases inmóviles.

También MATTHEWS, considerando el segundo criterio de reparto eficiente concerniente a la necesaria vinculación entre el pago de los tributos y los servicios públicos que se financian con ellos, propugna que se utilicen por todos los niveles de gobierno los tributos establecidos en función de un criterio de beneficio. Entendiendo dicho autor que el gobierno central puede establecer indistintamente impuestos según el criterio de origen o residencia debido a la proyección de sus servicios sobre todo el territorio. Mientras, respecto de los gobiernos estatales y locales, recomienda el uso de un criterio de residencia para evitar trasladar la carga tributaria fuera de sus límites territoriales. Por eso considera más recomendable para los niveles de gobierno inferiores al central la atribución del impuesto sobre la renta personal que la renta sobre sociedades.

Atendiendo al tercer aspecto concerniente a la distribución eficiente de la materia imponible, la conexión derivada de la eficacia de la potencial recaudación un tributo en

---

<sup>49</sup> MATHEWS 1985 P.60-61 citado por CASTELLS A. en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.83

la realización función asignativa así como la estabilizadora y redistributiva inducen a MATTHEWS a propugnar fórmulas de participación.

Así este autor, entiende que la distribución de competencias sobre ingresos debe estar relacionada con las competencias de gasto, para mantener así el equilibrio fiscal entre niveles de gobierno. Por eso considera que para lograr los objetivos de estabilización y redistribución de la renta deberían concederse al gobierno central las bases impositivas más potentes y expansivas. Ello, aprecia dicho autor, supondría en numerosas ocasiones una ruptura del nexo entre las decisiones de ingresos y gastos. Para subsanar dicho defecto propone establecer fórmulas de participación impositiva para unir la titularidad del gobierno central y la uniformidad con la percepción de recursos derivados de las figuras tributarias más potentes por todos los niveles de gobierno.

Además entiende que los impuestos fundamentales para el cumplimiento de las funciones de estabilización y redistribución deben reservarse al gobierno central. Mientras los gobiernos estatales y locales deberán ostentar la titularidad de los impuestos más bien neutrales con estos objetivos.

Esta postura, atendiendo al tercer aspecto concerniente al equilibrio entre la potencial recaudación de la materia imponible asumida y las necesidades a atender con la recaudación, valida la teoría que señala que debe existir una vinculación entre impuestos y gastos, que se refuerza por otra teoría como la de DOUGALL, que entiende que la carga tributaria debe ser internalizada, que coincide con el segundo aspecto antes referido a tener en cuenta al distribuir la materia imponible. Ello supone que dicha carga la deben soportar los residentes en la jurisdicción del gobierno beneficiario de sus rendimientos<sup>50</sup>.

Otros autores como KING han introducido otras variables a la hora de repartir los tributos. Este autor considera que deben analizarse los siguientes elementos. 1) el volumen de la recaudación, 2) su asignación entre niveles, 3) su distribución geográfica, 4) su elasticidad, 5) los costes de administración y cumplimiento 6) el exceso de

---

<sup>50</sup> DOUGALL 1977 P. 501 citado por CASTELLS A. en *Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.82. También se contempla esta norma en el proyecto de ley de la LOFCA, LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 26



gravamen generado por los tipos uniformes , 7) el exceso de gravamen generado por los tipos variables 8) exportación de impuestos 9) la perceptibilidad fiscal, 10) la competencia impositiva, 11) el patrón distributivo, 12) las implicaciones macroeconómicas 13) la equidad. Tras analizar dichos elementos considera que ningún impuesto parece ser perfecto para la utilización subcentral. Aún así, al día de hoy la implicación de los distintos niveles territoriales de gobierno en la satisfacción de las necesidades a atender en virtud del Estado del Bienestar consolidado en nuestros tiempos, existe una tendencia clara a combinar separación de las fuentes tributarias con mecanismos de concurrencia sobre las mismas, a mezclar sistemas de corresponsabilidad con figuras que se orientan claramente a la redistribución de la recaudación<sup>51</sup>. Así en la actualidad en un Estado Federal las competencias tanto de gasto como de ingresos son compartidas, siendo la norma general.

A la hora de proyectarse la LOFCA, sus creadores tuvieron en consideración los mismos aspectos hasta ahora expuestos, además de otros adicionales, a la hora de admitir la ocupación de la materia imponible por los tributos propios de las Comunidades Autónomas. En efecto se consideraron unos criterios de distribución de la materia imponible que eran<sup>52</sup>:

A) Considerando el criterio de distribución de la materia imponible a favor del nivel jurisdiccional que más eficientemente puede aprovecharla se previó que:

1º) Para poder llevar a efecto la distribución de fuentes impositivas entre los diferentes niveles de gobierno, sería preciso tomar en consideración la existencia o inexistencia de una adecuada capacidad para gestionar las figuras adscritas a cada uno de los niveles establecidos.

2º) Los efectos de la tributación sobre la localización de la fuente de riqueza debían ser nulos.

B) En aras de garantizar una correspondencia entre los tributos pagados y los servicios públicos ofrecidos se entendió que:

---

<sup>51</sup> MATHEWS R.mencionado por GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 32

<sup>52</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P.26

3º) Las cargas que se derivan de la ocupación de materia imponible no debían sobrepasar los propios límites jurisdiccionales de cada región, es decir no eran trasladables a habitantes de otras regiones.

4º) Los impuestos regionales debían permitir que el tratamiento recibido por los diferentes sujetos pasivos cuando habiten en distintas zonas del territorio sea equitativo, sin perjuicio de que como consecuencia de un sistema fiscal descentralizado puedan producirse diferencias por los servicios públicos prestados. Se considera la posibilidad de que los habitantes de una región prefirieran una más intensa prestación de determinados servicios públicos lo cual justificaría que el correspondiente gobierno regional elevase en su territorio la presión fiscal existente.

C) Finalmente en relación con el tercer criterio de eficiencia concerniente al necesario equilibrio entre la recaudación tributaria percibida y el gasto derivado de los servicios públicos asumidos a prestar, en la redacción del proyecto de la LOFCA se consideró que:

5º) Los impuestos regionales deben tener suficiente capacidad recaudatoria de manera que no se puede dejar a las Comunidades Autónomas las figuras impositivas que por su escasa potencia ha ido marginando la Hacienda del Estado.

Finalmente se asumió que la tributación regional debía ser compatible con el desarrollo de las funciones atribuidas al Gobierno central, por ser de su competencia controlar a la evolución de la demanda efectiva y alcanzar una más justa distribución de la renta.

El resultado de los anteriores criterios es el actual reparto de las fuentes de riqueza gravables al cual se ha llegado, no sólo a través de la fijación por el legislador estatal de los límites que impone a la potestad tributaria autonómica por medio de las reglas del art.6 de la LOFCA, sino también a través de la regulación de su propio sistema de tributos central así como del local que también es de su competencia.

En la distribución resultante de la materia imponible, considerada en su clasificación más global que distingue entre renta patrimonio y consumo, se ha atendido al protagonismo casi absoluto que hasta el momento ha tenido el Estado en el desarrollo de las funciones asignativa, redistributiva y estabilizadora. Sin embargo, la distribución inicial ha ido cambiando a medida que la función asignativa se ha ido repartiendo entre

el Estado y las regiones, lo cual ha traído sucesivas reformas del sistema de financiación autonómico en aras de atender al tercer aspecto complementario en la distribución de la materia imponible como es el necesario equilibrio entre el gasto derivado de los servicios asumidos por las autonomías y los ingresos necesarios para financiarlos<sup>53</sup>.

A pesar del reparto de la función asignativa entre el Estado y las Comunidades Autónomas, aquel no ha ido acompañado de un reparto de las funciones redistributiva y estabilizadora que se han mantenido por el Estado casi plenamente, alzándose como argumento la competencia exclusiva que tiene el Estado en garantizar la solidaridad y velar por el equilibrio económico entre las diversas partes del territorio español de acuerdo con el art.138.1 CE.

En la distribución de la materia imponible que derivó de la configuración inicial del sistema de financiación regional establecido tras la aprobación de la LOFCA , en un principio se consideró que el patrimonio, aunque el Impuesto sobre el Patrimonio no era un impuesto con gravamen fácilmente trasladable a otras jurisdicciones<sup>54</sup>, se debía sin embargo mantener por el Estado por entender que, debido a su carácter progresivo podría haber generado efectos perturbadores sobre las decisiones de localización. Dicho motivo, además de la apreciación de posibles futuras dificultades para acceder a una información fiscal completa del contribuyente, hicieron que se considerase que dicho impuesto debía quedar para el Estado. Únicamente se apreció posible ceder la Contribución Urbana ( actual IBI) por considerar que era un impuesto cuya base guardaba una aceptable relación con la distribución del gasto público autónomo, además se consideró que no era fácilmente trasladable, que no originaba distorsiones serias y

---

<sup>53</sup> El incremento de las competencias materiales asumidas a través de los Estatutos de Autonomía ha ido acompañado de un aumento paralelo del aprovechamiento de la materia imponible por las Comunidades Autónomas, que pasaron de tener sólo la recaudación de los impuestos estatales a recibir competencias normativas sobre algunos de los impuestos cedidos a partir de la Ley 14/1996 que luego se ampliaron por medio de la Ley 21/2001 MFNSF debido al incremento notable de la participación de las regiones en la función asignativa con la asunción de la educación y sanidad, servicios ambos que llevan aparejado un alto coste. Finalmente la asunción de la prestación por las autonomías de los servicios sociales esenciales por la Ley 39/2006 de Dependencia ha originado una nueva reforma del sistema de financiación de las CCAAs mediante la Ley 22/2009 de 18 de diciembre que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

<sup>54</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 30

que su cesión era compatible con el cumplimiento de las funciones fiscales del Gobierno central<sup>55</sup>.

Al respecto deben recordarse las anteriores teorías de MATTHEWS y MUSGRAVE que entienden acertadamente que las fuentes impositivas de menor movilidad deberían reservarse a favor de las autonomías.

Si bien el patrimonio consta de bienes muebles e inmuebles, siendo estos últimos los que menor problema podrían ocasionar en cuanto a decisiones de localización, la adopción de un criterio de tributación en función de la residencia, fiscalizada de un modo estricto, podría igualmente atajar o reducir la referida problemática de los bienes muebles relativa al posible traslado a otra jurisdicción.

Por ello la falta o ausencia de efectos distorsionadores y negativos debido a la inmovilidad de los bienes inmuebles así como a la dificultosa movilidad de los bienes muebles, por el efecto disuasorio que podría tener un estricto control de la residencia de cada contribuyente, permitiría adoptar medidas tributarias heterogéneas al ser de difícil elusión. Esa innecesaria uniformidad supone un motivo más para no atribuir dicha materia a favor del Gobierno central, al ser un instrumento idóneo para encauzar la diversidad que conlleva la materialización del sistema fiscal descentralizado que conlleva la autonomía financiera de las regiones.

Debe destacarse que la cesión de competencias normativas sobre el Impuesto sobre el Patrimonio a favor de las regiones a lo largo de la evolución del sistema de financiación autonómica, ha reflejado una postura opuesta a la inicialmente asumida respecto de este impuesto al aprobarse la LOFCA y por lo tanto respecto de la capacidad de las autonomías para gravar el patrimonio tanto mobiliario como inmobiliario<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 29

<sup>56</sup> Art.13 Dos de la Ley 14/1996 de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, concedió a las CCAA capacidad para regular el mínimo exento y la tarifa

Dicha postura opuesta ha quedado confirmada al aprobarse la Ley 4/2008 de 23 de diciembre que suprimió el gravamen estatal del Impuesto sobre el Patrimonio, dejando de acuerdo con el art.6.2 de la LOFCA, vía libre a las regiones para crear a su voluntad su propio Impuesto sobre el Patrimonio autonómico.

El carácter secundario del patrimonio para demostrar la existencia de capacidad económica<sup>57</sup> permite excluirlo como instrumento idóneo o esencial para el cumplimiento de la función redistributiva, que en principio corresponde al Gobierno central, sin perjuicio de la participación en el desarrollo de esa función por parte de las regiones. Por ello la atribución de la fuente impositiva que constituye el patrimonio y todos los aspectos concernientes al mismo son perfectamente encomendables a las regiones.

Finalmente en los impuestos que gravan aspectos concernientes al patrimonio, debido a su relación directa sobre la persona, permiten adoptar una vinculación a través del criterio de la residencia, resultando más que adecuado ya que la utilización del criterio del origen generaría unas graves dificultades de recaudación por la posible y en numerosas ocasiones común dispersión del patrimonio en diversos territorios. Dicho criterio de vinculación tributaria es recomendable no sólo para evitar que el patrimonio mobiliario pueda desplazarse a efectos de eludir las medidas tributarias más gravosas que pudieran establecerse por cada Comunidad Autónoma, sino como anteriormente se ha expuesto, para evitar, como afirmaba MATTHEWS, trasladar la carga tributaria a ciudadanos de otras regiones que no van a beneficiarse de los servicios que se van a financiar con los tributos impuestos por la región en la que no residen.

**La renta**, al ser la principal manifestación de la capacidad económica, como se exponía anteriormente, debería ser empleada principalmente para cumplir la función redistributiva del sector público. En efecto tanto doctrina como jurisprudencia entienden que el gravamen de la renta admite mayor progresividad que el del patrimonio y por lo tanto es más idónea para lograr el efecto redistributivo perseguido<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> MENENDEZ MORENO A. Derecho Financiero y Tributario Parte General Ed. Lex Nova 2008 P. 79

<sup>58</sup> SSTC 19/1987 FJº 4º y 182/1997 FJº 9º

Dicha función, según las teorías más clásicas de MATTHEW y MUSGRAVE, es recomendable que se encomiende a favor del Gobierno central para evitar el efecto distorsionador que provoca la movilidad de las fuentes gravadas que supondría la elusión de las medidas redistributivas, así como el desplazamiento de la riqueza en aquellos lugares donde las medidas redistributivas son menos necesarias por existir un más alto nivel de vida con el consiguiente abandono y empeoramiento de la situación de los territorios donde hay más pobreza <sup>59</sup>.

Finalmente la globalidad que caracteriza la imposición sobre la renta, hace aconsejable su gestión a nivel central, en aras de tener la máxima información sobre el individuo y para ello se necesita una organización que se extienda a todo el territorio, salvo que existiera un perfecto intercambio de información entre regiones.

Estas reflexiones se tuvieron en consideración a la hora de configurarse el actual sistema de financiación autonómico a través de la LOFCA en cuyo proyecto donde se caracterizó el Impuesto sobre la Renta como un impuesto con buena capacidad recaudatoria, flexible pero que por su progresividad inherente, de cederse su regulación a las regiones, podría originar distorsiones respecto de la localización geográfica personal<sup>60</sup>. Además confirmando las anteriores reflexiones, algunos autores como MARTIN QUERALT<sup>61</sup> entienden que su gran recaudación lo convierte como un instrumento esencial para cumplir la función redistributiva que correspondiendo a la Hacienda Pública interesa por lo expuesto que se materialice por el Estado.

No obstante lo anterior, parece que la posición del legislador entorno al aprovechamiento directo de la renta por las Comunidades Autónomas también, al igual que con la consideración del patrimonio como materia imponible no susceptible de uso por las regiones, ha ido variando a pesar de que no ha existido un traspaso expreso de funciones redistributivas a favor de aquellas.

---

<sup>59</sup> Musgrave- Musgrave (1980) P.524 Oates (1972) pp 219 y sig Boadway (1979) P.441 y Musgrave- Musgrave (1980) P.524 citados por A.Castells en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.32

<sup>60</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 28

<sup>61</sup> MARTIN QUERALT J. La Financiación de las Autonomías Ed: Consellería de Economía y Hacienda del País Valenciano 1979 P.29

En este sentido inicialmente al proyectarse la LOFCA se consideró que no era fácilmente trasladable, si bien la complejidad de su administración, las posibles distorsiones de localización geográfica que podría haber generado en las personas y la consideración de que la función redistributiva era de carácter central desaconsejaron su adscripción a la administración local<sup>62</sup> o a la autonómica<sup>63</sup>.

Así debe recordarse como en la LOFCA inicialmente consideró que el impuesto sobre la renta no era cedible<sup>64</sup> a las Comunidades Autónomas a pesar de que al mismo tiempo admitía que pudieran establecer recargos autonómicos sobre los impuestos sobre la renta no cedidos<sup>65</sup>. Después admitió que este fuera cedible desde la Ley 14/1996 el legislador estatal donde concedió incluso que tuvieran las Comunidades Autónomas competencias normativas sobre el IRPF pudiendo regular su propia tarifa autonómica<sup>66</sup>. Finalmente con la ley 21/2001 de Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, volvió a incrementar las competencias normativas autonómicas sobre el IRPF.<sup>67</sup>, que de nuevo en 2009 se han vuelto a ampliar<sup>68</sup>.

---

<sup>62</sup> Aunque debe recordarse que a partir de la Ley 44/1978 por la que se creó el IRPF, el anterior Impuesto sobre los rendimientos de trabajo personal pasó a ser de carácter local al igual que el anterior impuesto industrial pasando a denominarse Licencia fiscal de actividades profesionales y artísticas y licencia fiscal de actividades comerciales e industriales. MONASTERIO ESCUDERO C y SUÁREZ PANDIELLO J. Manuel de Hacienda Ariel 1998 P.112

<sup>63</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 28

<sup>64</sup> LOFCA en su redacción originaria establece en su art. 11.2 *“No podrán ser objeto de cesión los siguientes impuestos estatales: a) Sobre la renta global de las personas físicas. b) Sobre el beneficio de las Sociedades.”*

<sup>65</sup> LOFCA en el art.12.1 de su redacción originaria señala que : *“ Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio ”*

<sup>66</sup> Art.13 de la Ley 14/1996 de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas

<sup>67</sup> La tarifa que pueden aplicar las Comunidades Autónomas sólo tiene un condicionante: debe ser progresiva con idéntico número de tramos que la del Estado. Por otra parte, la deducción estatal por inversión en vivienda habitual se desdobra en dos porcentajes: uno estatal y otro autonómico, en función del nuevo porcentaje del impuesto atribuido a las Comunidades Autónomas (33 por 100).

<sup>68</sup> la última reforma de la LOFCA **aprobada por Ley Orgánica 3/2009**, se ha vuelto a incrementar tanto el porcentaje de recaudación como las competencias normativas autonómicas sobre el IRPF, esta vez sobre la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar.

Dicho inicial reconocimiento de una potente potestad normativa sobre el IRPF a favor de las Comunidades Autónomas con su posterior ampliación, denota un cambio de postura sobre la inicial consideración de que la función redistributiva pertenecía exclusivamente al Estado, confirmándose la tesis antes mantenida de que la Constitución en su art.40 la encomienda a todos los poderes públicos.

Al aprobarse la LOFCA se consideró que las fuentes impositivas que se dirigían a cumplir, junto con política presupuestaria, la función estabilizadora deberían encomendarse al Gobierno central, ya que es necesario que la política fiscal y monetaria sean gestionadas conjuntamente para evitar que cada una distorsione a la otra. Además, como anteriormente se exponía, la política fiscal debía ser materializada en un marco de economía cerrada para evitar que los efectos expansivos o contractivos se extendieran a otras economías perdiendo eficacia.

Como se mencionaba anteriormente, al proyectarse la LOFCA se consideró esencial que la tributación regional fuera compatible con el cumplimiento de los fines que competen al Estado, por lo que toda la materia imponible cuyo gravamen era susceptible de emplearse como instrumento de política fiscal a efectos de coordinar la planificación económica se reservó a favor del Estado.

Por ello la **materia imponible relacionada con todo lo que concierne a la existencia de las empresas**, debido a su relación directa con la coordinación de la planificación de la actividad económica, se ha encomendado al Gobierno Central. En efecto, difícilmente el Estado podría materializar su competencia exclusiva en materia de bases y coordinación de la planificación de la actividad económica, si no pudiera influir en el comportamiento de las empresas de alguna manera. Es además patente que las decisiones que se adopten sobre la actividad de las empresas españolas, si bien van a tener una influencia en la economía de otros Estados, sobre todo desde la integración de España en la Unión Europea así como por la globalización de la economía, siempre van a concentrar sus efectos al ámbito de las fronteras nacionales. Aunque el principal protagonismo en la función estabilizadora lo tiene el Presupuesto, debe apreciarse que es la imposición sobre las sociedades el instrumento a través del cual el legislador estatal, a través de la modulación en la tributación según la adopción por las empresas de



determinadas conductas, coordina o encauza la actividad económica general fomentando determinadas actividades por las empresas en aras de mantener la productividad así como el fomento del empleo<sup>69</sup>.

Como consecuencia y confirmación de las anteriores consideraciones, en el sistema tributario nacional vigente se puede comprobar que toda la imposición sobre las sociedades se regula por el legislador estatal, de manera que el Impuesto sobre Sociedades no ha sido objeto de cesión, ni en cuanto a su rendimiento, ni respecto a la competencia normativa para su regulación. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de impuesto sobre Operaciones Societarias ha sido cedido a favor de las Comunidades Autónomas sólo en cuanto a su rendimiento, mientras que la competencia normativa, al ser el instrumento necesario para encauzar la actividad empresarial, se ha conservado por el Estado<sup>70</sup>.

En el ámbito del Unión Europea, en la tributación de las sociedades, existe una cierta tendencia hacia la armonización, como lo demuestran las Directivas recientemente aprobadas<sup>71</sup>. Si bien existen dificultades para proclamar dicha necesidad de armonización por no existir en los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas suficiente soporte normativo<sup>72</sup>.

Debe apreciarse que, no obstante el protagonismo exclusivo del Estado en la función estabilizadora, existe un impuesto cuya titularidad y rendimiento corresponde a los

---

<sup>69</sup> En la Ley del Impuesto sobre Sociedades según Real decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo se fomentan determinadas actuaciones como la inversión en el extranjero a través de exenciones como la de su art.22 así como a través de deducciones para incentivar actividades de I+D art.35, de tecnologías de la información art.36, creación de empleo para minusválidos art.41 o simplemente incentivando la actividad inversora de los particulares art.28.5.

<sup>70</sup> art.11 de la LOFCA y art.41 de la Ley 21/ 2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

<sup>71</sup> Directiva 90/435 relativa al Régimen Fiscal Común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros, Directiva 2003/49 relativa a un Régimen Fiscal Común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

<sup>72</sup> SOLER ROCH M.T en prólogo de *"Fiscalidad de la Sociedad Anónima Europea"*, Ed: Instituto de Estudios Fiscales, 2005

Municipios, denominado Impuesto de Actividades Económicas, que recae sobre la actividad empresarial. No obstante la titularidad local de dicho impuesto su regulación general, compete al Estado en aras de garantizar la intervención del Estado en la actividad económica así como de asegurar una cierta uniformidad en la posición jurídica del contribuyente<sup>73</sup>, sin perjuicio de que estas tengan, en aras de su autonomía financiera, ciertas competencias de regulación sujetas siempre a los límites previstos por el legislador estatal<sup>74</sup>.

En sentido negativo la materia imponible susceptible de ser gravada por una tributación extrafiscal como el medio ambiente, las explotaciones agrarias, el turismo y otros conceptos que etc, no debería encomendarse al Gobierno central por su escasa eficacia a efectos del cumplimiento de la función estabilizadora o de la redistributiva. En efecto dichos impuestos, con observancia siempre del principio de capacidad económica, no se orientan a obtener renta o recursos para después redistribuirlos, no tienen siquiera un afán plenamente recaudatorio<sup>75</sup>. Dichos tributos extrafiscales se caracterizan porque su recaudación disminuye conforme que el sujeto pasivo adecua su conducta a los fines marcados, no tienen una voluntad directa de recaudar sino de disuadir, aunque siempre dentro de los límites que marca el principio de capacidad económica que es siempre el fundamento de todo tributo<sup>76</sup>.

Finalmente respecto de la utilización de la fuente impositiva de carácter general que constituye el consumo, debe precisarse que dicha fuente es el índice menos

---

<sup>73</sup> La hacienda local es competencia de la ley estatal como consecuencia del art.133.1 y 133.2 CE en aras de garantizar una básica igualdad en la posición jurídica de los contribuyentes, así como la suficiencia financiera de las Entidades Locales. En este sentido se ha pronunciado el TC en sentencia 19/1987 FJº 4º así como SSTC 233/1999 de 13 de noviembre FJº 22 donde se establece que “*En el caso de que se trate de tributos que constituyan recursos propios de las Corporaciones Locales -carentes de potestad legislativa, aunque habilitadas por el art. 133.2 CE para establecerlos y exigirlos-, aquella reserva habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal, «cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución», en tanto en cuanto la misma «existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes-...» (STC 19/1987, fundamento jurídico 4º), principios que sólo puede satisfacer la ley del Estado. Además, y desde el momento en que esta concreta potestad normativa del Estado tiene como inmediata finalidad garantizar la suficiencia financiera de tales Corporaciones»*”

<sup>74</sup> art.87 88.2 y 3 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

<sup>75</sup> CASADO OLLERO G. “ Los fines no fiscales de los tributos” Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 213 1991 P. 460

<sup>76</sup> GÓMEZ DÍAZ D. “ La imposición como ingreso de la Hacienda Autonómica en España” IEF 2003 P.24

significativo de capacidad económica, por lo que puede desecharse como instrumento de redistribución de la renta <sup>77</sup>.

Ello permitiría en un principio considerar la posibilidad de que dicha materia imponible pudiera ser empleada por las regiones. En la exacción podrían seguir el criterio de territorialidad, que atiende al lugar de realización del negocio o el lugar donde radique el bien o el lugar del consumo. Parece que su aprovechamiento por las regiones no generaría el traslado indeseado de la carga tributaria a ciudadanos de región distinta a la que va a aprovechar los recursos financieros generados por el tributo<sup>78</sup>. Sin embargo debido a la movilidad de la materia imponible, su atribución a cada Comunidad Autónoma podría ocasionar el desplazamiento de los factores gravados. En este sentido el derecho positivo vigente parece haber admitido estas consideraciones, de manera que la cesión de materia imponible concerniente al consumo y tráfico patrimonial ha sido limitada al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A excepción del referido impuesto no hay más gravámenes autonómicos directos sobre el consumo, de manera que hoy en día únicamente se ha cedido a las regiones, en relación con los consumos específicos, la imposición que ha recaído sobre la producción por considerarse más difícil la movilidad de las fuentes impositivas, teniendo además muy pocas competencias normativas sobre dicha clase de tributación las autonomías a efectos de evitar posibles movimientos evasivos hacia regiones con mejor tratamiento fiscal. En efecto en la Ley 22/2009 que regula de el sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, se reconoce a estas sólo la posibilidad de determinar el tipo de gravamen dentro de ciertos márgenes fijados por el legislador estatal, de modo análogo a las facultades que el legislador estatal reconoce a favor de las entidades locales respecto de la configuración de sus propios tributos<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> MENENDEZ MORENO A. Derecho Financiero y Tributario Parte General Ed. Lex Nova 2005 P. 82

<sup>78</sup> Este criterio se ha seguido por la Legislación española de acuerdo con el art.157.2 CE , art9 y 10 de la Ley 8/1980 LOFCA

<sup>79</sup> en relación al Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte e Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en art.43 y 44 ley 21 /2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía

En relación con esta materia, como refrendo o apoyo a las consideraciones anteriormente expuestas, a la hora de configurarse el actual sistema de financiación autonómica se entendió<sup>80</sup>:

1º) que el IVA debido a su voluminosa recaudación y por su consideración como eje de la tributación indirecta debía permanecer en el Gobierno central para garantizar el cumplimiento de sus fines fiscales. Igualmente se consideró que su cesión a las regiones podría ocasionar distorsiones de localización (desplazamiento de las empresas para evitar tipos de gravamen altos para poder reducir sus precios a efectos de ganar competitividad, desplazamiento de los consumidores o compras a distancia para abaratar costes, etc ). Además se consideraba que su gestión exigía una Administración fuerte que desbordaba a todas luces a la de las regiones. Finalmente, aunque no se menciona en el proyecto de ley de la LOFCA, al ser el IVA un impuesto armonizado, en modo alguno permitiría la existencia de regulaciones diferenciadas por cada región.

2º) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se consideró particularmente cedible a las Comunidades autónomas. En efecto se apreció que su materia imponible tenía una clara localización territorial en la mayoría de sus hechos imponibles. Además se apreció su escasa vinculación con las empresas, por lo que se consideró que su cesión a las regiones no iba a ocasionar influencia alguna en el tráfico empresarial no interfiriendo por lo tanto en la actividad económica. En relación con la vertiente relativa a las operaciones societarias se entendió, por su influencia en la actividad económica general, que aquella debía mantenerse como figura impositiva estatal. Además se previó, quizás por lo inevitable de la integración de España en la Unión Europea, la futura armonización de la materia, que finalmente se ha verificado a través de la transposición de la Directiva 69/ 335 del Consejo de la Comunidad Económica Europea.

3º) En relación con los impuestos sobre consumos especiales se admitió su cesión atendiendo a otros ejemplos de derecho comparado. En relación con el impuesto sobre el consumo de tabaco se consideró la posible dificultad que encontraría su implantación a nivel regional si el Gobierno central, al integrarse España en la Comunidad Europea,

---

<sup>80</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 31 a 33

asumiera la obligación de armonizar su normativa con la de la Comunidad Económica Europea que impediría a todas luces una imposición diferencial sobre el tabaco .

Además en relación con el gravamen del alcohol, bebidas alcohólicas y del petróleo se entendió que su gestión podía plantear problemas a la hora de su gestión a las Comunidades Autónomas, considerándose necesario además establecer un sistema de identificación de envíos para poder aplicar dichos impuestos en un estado inicial de producción bien al entrar en la región ó en el nivel de minoristas.

## 5) Estudios comparativos de distribución de la materia imponible en el Derecho comparado

### 5.1) Alemania

Se ha escogido Alemania como modelo de distribución de la materia imponible por distintas razones.

La primera razón de la elección radica en que Alemania se caracteriza por ser el paradigma del Estado federal moderno, por lo que, sin tener la misma naturaleza por su distinta vía de nacimiento, el Estado alemán guarda gran cercanía con el Estado de las autonomías español por la similitud en su funcionamiento, al ser ambos Estados compuestos de unidades territoriales inferiores al Gobierno central a las que se reconoce autonomía política.

En segundo lugar resulta llamativo el hecho de que en la actualidad el reparto de la materia imponible en España sea similar, por lo menos en cuanto a su estructura, a la distribución de la materia imponible realizada en Alemania donde se produce un reparto de la recaudación de los principales tributos entre Gobierno central y entes federados. Situación esta llamativa, ya que en la Constitución española no se fijó de antemano la distribución de los principales tributos tal y como lo hizo la Ley Fundamental de Bonn. Finalmente debe apreciarse que el sistema tributario alemán, al igual que el español, es un sistema tributario múltiple donde coexisten los sistemas tributarios federal, estatal y local, pudiendo producirse la superposición de tributos de haciendas de distinto nivel jurisdiccional sobre la misma materia imponible, tal y como se admite en España. No obstante el sistema tributario alemán guarda todavía una mayor cercanía con el sistema tributario español, ya que, como se afirmaba anteriormente, ambos admiten la participación del Gobierno central y Gobiernos regionales en la recaudación y

regulación de los tributos de mayor recaudación, si bien los porcentajes de recaudación y el modo de participar los Gobiernos subcentrales en la regulación de dichos tributos es distinta en cada país, no siendo deseable en un futuro que el sistema de financiación autonómica pueda inspirarse en el modelo alemán potenciando la fórmula de participación en la recaudación o imitando la manera de adoptar decisiones sobre el sistema de financiación subcentral.

En la actualidad, de acuerdo con el título III de su Ley Fundamental de Bonn de 1949, se prevé la existencia de una primera Cámara Legislativa, el Bundestag , elegida cada cuatro años , perteneciendo la iniciativa legislativa al Gobierno Federal, a los miembros del Congreso así como al Senado. A su vez el Senado, denominado Bundesrat , constituye la genuina Cámara de representación territorial a través de la que se encauza la participación de los Estados en la política federal. Está formado por miembros de los gobiernos de los Estados federados Lander, en proporción a su número de habitantes. Dicho sistema de funcionamiento de sus Asambleas legislativas, se caracteriza porque, como más adelante se desarrollará, permite a los Gobiernos subcentrales participar de un modo directo y real en la configuración de su propio sistema de financiación mediante el reconocimiento institucional de la voluntad de los Lander, al imponer como necesarios su intervención y consentimiento en las leyes federales que regulan tributos.

En Alemania el reparto de la materia imponible se configura inicialmente por la Constitución. En su artículo 106 se configura un triple sistema impositivo cuyos tributos integrantes se distribuyen entre el Estado Federal, Lander y Municipios. De acuerdo con el art.105.2 y el art.105.3 de la Norma Fundamental, le corresponde al Estado federal la legislación de todos los impuestos del sistema tributario alemán correspondientes a la Federación y a los Lander respectivamente. Sólo escapan de la legislación federal los impuestos locales sobre el consumo y sobre el gasto que no sean de la misma naturaleza que los federales, en cuyo caso se regularán por ley de los Lander, de acuerdo con el apartado 2.a) del referido artículo.

Dicho reparto de tributos constituye una distribución directa de la materia imponible. En efecto el artículo 106 de la Constitución se denomina literalmente “fuentes impositivas

y producto fiscal”. En dicho artículo expresamente se adscriben en unos casos a cada ente territorial concretas materias imposables, como cuando se alude a “impuestos sobre el consumo”, “impuestos sobre el tráfico de capital”, etc. En otras ocasiones, quizás por considerar el carácter extensivo y acaparador de ciertos impuestos, se hace referencia a la adscripción de los Lander, de la Federación o ambos de determinados impuestos concretos como el impuesto patrimonial, impuesto sobre la renta, impuesto sobre sociedades. En ocasiones en la distribución mencionada determinada materia imponible se reserva exclusivamente a la Federación o a los Lander mediante la concesión del correspondiente impuesto, mientras que en otras ocasiones el producto se comparte entre ambos entes.

De acuerdo con el art.106.1 pertenece en exclusiva al Estado Federal el producto de:

- 1) Los derechos aduaneros y los monopolios fiscales
- 2) Impuesto sobre el consumo siempre que no correspondan a los Lander o corporaciones locales como el Impuesto sobre la cerveza
- 3) impuestos sobre las primas de seguros.

Otros impuestos menores que se preveían inicialmente en el art.106 de la Ley Fundamental de Bonn , que recaían sobre el tráfico de capitales ( *Kapitalverkehrsteuern* ) como el impuesto sobre transacciones en Bolsa ( *Borsenumsatzsteuer* ) , sobre aportaciones de capital a la constitución de sociedades( *Gesellschaftsteuer*) y sobre letras de cambio ( *wechselsteuer* ) , fueron suprimidos por la Ley Federal de 22 de febrero de 1990.

Conforme al art.106.2 de la Constitución alemana pertenece a los Lander el producto de:

- 1º) el impuesto sobre el patrimonio ( que se aplica tanto a personas físicas como jurídicas) ( *Vermogensteuer* )
- 2º) Impuesto que grava las herencias de las personas físicas ( *Erbschaftsteuer* )
- 3º) Impuesto sobre vehículos a motor ( *kraftfahrzeugsteuer* )

4º) El impuesto sobre la cerveza ( *Biersteuer*)

5º) impuestos sobre transacciones ( *Verkehrssteuern*) como el impuesto sobre ventas inmobiliarias (*Grunderwerbsteuer*) , sobre loterías ( *Lotteriesteuer*) sobre apuestas en las carreras ( *Rennwettsteuer*) ,

6º) Impuesto sobre protección contra incendios (*Feuerschutzsteuer*)

7º) Tasa sobre las casas de Juego

A nivel local pertenece al gobierno de las entidades locales:

1º) Los Impuestos reales (*Realsteuern*) como los impuestos industriales ( *Gewerbesteuern*) y los impuestos territoriales ( *Grundsetuern*)

2º) tributos locales sobre el consumo y el lujo ( *ortlichen verbrauch und Aufwandsteuern*) como es la tasa sobre las bebidas , tasa sobre diversiones, por tenencia de perros , tasa sobre la caza y pesca y tasa sobre la concesión de licencia para la venta de bebidas alcohólicas.

Existen determinados impuestos cuya recaudación, al ser la más cuantiosa del sistema tributario alemán, se reparte entre los Lander y el Estado Federal de acuerdo con el art.106.3 de la Ley Fundamental y son :

1º) el Impuesto sobre la renta de las personas físicas ( *Einkommensteuer*)

2º) el impuesto que grava el beneficio de las sociedades ( *Korperschaftsteuer*)

3º) El Impuesto sobre el Valor Añadido ( *Umsatzsteuer*)

Mientras que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas así como en el impuesto sobre el beneficio de las sociedades el reparto se fija por la Constitución por



partes iguales, en el caso del IVA su reparto se fija por Ley federal, que precisará de la aprobación del Bundesrat <sup>81</sup>.

De la anterior distribución de los impuestos contemplados en la Constitución se puede comprobar cómo se adscriben a la Hacienda Central algunos de los impuestos relacionados con la función estabilizadora, dirigida a ajustar el volumen global de ingresos y gastos presupuestarios con el fin de mantener el pleno empleo y el mantenimiento de la producción. Así en efecto los impuestos sobre aduanas y monopolios fiscales se reservan al Estado Federal.

La tributación sobre el patrimonio, incluido el de las personas jurídicas, así como respecto del tráfico patrimonial se reservan a los Lander, tratando de esta manera de internalizar la carga tributaria que deben soportar los ciudadanos de cada uno de los Lander por la recepción de los servicios públicos que en ejecución de la función asignativa prestan los Estados federados.

Es significativo el reparto equitativo de los tributos de más potencial recaudación entre el Estado federal y los Lander, tratando de mantener un equilibrio de los poderes financieros de ambos, considerado que la función asignativa se encuentra repartida entre ambos entes territoriales.

La importancia de los Lander, a la hora de regular la materia imponible aprovechada por ellos, se manifiesta en la relevante actuación del Bundesrat en la configuración del sistema tributario federal toda vez que, de acuerdo con el art.105.3 de la Ley Fundamental de Bonn las leyes federales sobre impuestos cuyo producto corresponda total o parcialmente a los Lander o a los municipios requieren la aprobación de dicha cámara de representación. **De esta forma, siendo siempre, según el art.105.3 de la Constitución alemana, leyes federales las que regulan los tributos cuya recaudación pertenece total o parcialmente a los Lander, se asegura a los**

---

<sup>81</sup> ADAME MARTINEZ F.D los *Tributos Propios de las Comunidades Autónomas* Ed. Comares 1996 P399-401

**Gobiernos de los Estados federados su intervención a través del Bundesrat en la aprobación de las leyes impositivas que regulan la tributación de la materia imponible que les corresponde.**

Dicho modo de regular siempre a través de ley federal la materia imponible que de acuerdo con la Constitución les corresponde a los Lander, impide que puedan surgir diferencias de regulación de la misma fuente impositiva entre ellos.

Al ser la ley federal un decisión adoptada conjuntamente en el Bundesrat, no puede haber diferencias de carga fiscal entre los Lander, que sacrifican así sus preferencias fiscales particulares a lo que decida la mayoría.

La uniformidad fiscal es un propósito deliberado para asegurar a todos los alemanes similares condiciones de vida. Dicha capacidad de veto del Bundesrat **permite apreciar un sistema de reparto de la materia impositiva de concurrencia fiscal entre la federación y los Estados** que les hace así responsables solidarios de los tributos impuestos a los ciudadanos<sup>82</sup>.

A través de esta fórmula de participación del Bundesrat en la elaboración de leyes de importancia recaudatoria como la reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas o sobre el beneficio de las sociedades, se contempla una puerta abierta para que las haciendas de nivel subcentral puedan intervenir en materias imponibles que la doctrina tradicionalmente ha reservado a la Hacienda central tales como la renta. A través de este ejemplo del derecho comparado que ofrecen los Lander se puede comprobar que las Haciendas regionales también pueden tener intervención en la función redistributiva, al poder intervenir directamente en toda la regulación del principal tributo que le sirve de instrumento como el IRPF y no sólo en una parte como se admite en España .

Igualmente con el ejemplo alemán queda acreditada la participación de las Haciendas regionales en aspectos concernientes a la tributación de las empresas, que debido a su

---

<sup>82</sup> GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 256

relación directa con la función estabilizadora, se han considerado tradicionalmente como una materia imponible adscrita a la Hacienda central.

Dicha participación en la regulación de las referidas materias imponibles se encuentra condicionada, ya que los Lander, en la regulación de dichos impuestos compartidos, se encuentran forzados a la uniformidad toda vez que aquellas se van a regular siempre a través de una Ley Federal que siempre se va a someter al refrendo del Bundesrat tal y como impone el art.105.3 de la Constitución alemana, donde se señala que precisan de la aprobación de dicha cámara de representación territorial las leyes federales sobre impuesto cuyos ingresos afluían total o parcialmente a los Lander.

De esta manera la Federación y Estados son quienes de mutuo acuerdo proceden a determinar cómo se va a aprovechar la materia imponible concedida simultáneamente a favor de ambos entes territoriales, si bien en el caso de las leyes federales reguladoras de impuestos de exclusivo aprovechamiento por la Federación, el veto de la Bundesrat será salvable, siendo su peso inferior a la hora de regularlos. Así debe recordarse que , a excepción de las leyes federales reguladoras de los impuestos cuyo producto es aprovechado total o parcialmente por los Lander, de acuerdo con el art.76 de la Ley Fundamental, todo proyecto de ley federal debe ser previamente dictaminado por el Bundesrat que puede oponerse a ella, aunque el Bundestag pueda finalmente aprobarla mediante nuevas votaciones.

Los Lander sólo tienen competencia exclusiva en materia de impuestos locales sobre el consumo y gasto, siempre que no sean de la misma naturaleza que los regulados por la Federación. Por ello las únicas diferencias que van a existir entre los sistemas tributarios de los Lander tienen lugar en cuanto a la tributación local.

El resto de los impuestos se caracterizan porque, básicamente, son regulados a través de una Ley federal por el Bund y los Lander, al necesitar para su aprobación no sólo el consenso en el Bundestag (órgano equivalente al Congreso de los Diputados español) sino también del Bundesrat (órgano equivalente al Senado) siempre que se perciban total o parcialmente por el Bund.

También se regularán por ley federal los impuestos locales cuando sea necesario para la creación de condiciones iguales de vida en el territorio federal o resulte preciso para la preservación de la unidad jurídica o económica ( art.105.2 LFB) .

El Bundesrat, como órgano de representación territorial, goza de la misma fuerza que el Bundestag por lo que ejercen en igual proporción la potestad legislativa en los principales impuestos como el impuesto sobre la renta y el Impuesto sobre sociedades y por lo tanto en la mayor parte de la materia tributaria.

En el caso de la participación de los Lander sobre el consumo, su posición es más débil ya que para el caso del IVA, identificado en el art.106.3 como Impuesto sobre la Cifra de Negocios, aunque es segura su participación en la regulación de dicho impuesto a través de la intervención del Bundesrat en la aprobación de la correspondiente ley federal, no se establece expresamente en la Norma Fundamental una participación equitativa como para el impuesto sobre la renta o sociedades. La fijación del porcentaje de participación se su supedita a lo que disponga una ley federal, si bien siempre con la previa aprobación del Bundesrat.

De la anterior distribución de impuestos prevista constitucionalmente se puede comprobar cómo la Constitución alemana ha hecho una distribución directa de la materia imponible, si bien es una distribución parcial, ya que en aquella no se establece una lista tasada de tributos, sino que se limita a distribuir los de mayor recaudación. Dicho pronunciamiento sobre la distribución de los principales tributos de la Federación y el Bund, en cierta medida constituye una garantía de la autonomía financiera para los Lander. En efecto se les va a reconocer la exclusividad en la titularidad de ciertos impuestos y la participación en los de mayor recaudación a través de la norma de más difícil reforma en un ordenamiento jurídico. Realizada esa principal distribución los ingresos propios de los Lander se encuentran garantizados y las ocasiones de conflicto respecto de la preferencia sobre el aprovechamiento de la materia imponible van a ser escasas, máxime cuando los principales impuestos se reparten por mitades.

La garantía de la autonomía financiera de los Lander inicialmente configurada con la distribución del art.106 de la Norma Fundamental de Bonn, va a garantizarse brillantemente tendiendo a perpetuarse gracias al sistema de aprobación de las leyes

tributarias que conciernen a los Estados federados establecido en el art.105.3 de la misma Norma Suprema.

En el reparto de la materia imponible hecho en el sistema tributario alemán constitucionalmente configurado se sigue un sistema de participación impositiva cercana al tributo compartido, de manera que los distintos niveles territoriales de gobierno participan tanto de la regulación como de los rendimientos que generen en su territorio los impuestos de un único sistema impositivo.

Considerando que se van a regular por medio de ley federal tanto los tributos federales como los tributos estatales y locales (salvo los locales sobre el consumo y sobre el gasto que no sean de la misma naturaleza que los federales), se aprecia que bajo la apariencia formal de un sistema tributario compuesto, parece ocultarse un sistema impositivo único al ser resultante de la legislación del Gobierno central. No obstante existen ciertas notas que permiten desechar la consideración de un mero sistema único por el hecho de que es imprescindible la decisión de la Cámara de representación territorial Bundesrat para la materialización de dicho sistema por su referido derecho de veto. Además las competencias en materia de administración tributaria en los impuestos participados corresponden a los gobiernos estatales<sup>83</sup>. Por todo ello resulta difícil considerar el sistema tributario alemán como un sistema impositivo único.

Como contrapartida de la mayor participación de los Lander en el aprovechamiento de las fuentes impositivas de mayor recaudación, es que en la realización del principio de solidaridad está implicado no solo el Bund, sino que también sujeta y exige una participación activa a los Lander, siendo esta nota opuesta al sistema autonómico español en el que la realización de dicho principio corresponde sólo al Estado imponiendo únicamente a las regiones un deber pasivo de omitir por su parte aquellas medidas que pudieran conculcarla.

---

<sup>83</sup> A.CASTELLS en *Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.89

Así para garantizar la solidaridad, como manifestación de la unidad del sistema, se van a configurar tres vías de nivelación: a) Los ingresos del IVA b) Compensaciones entre los Länder ó solidaridad horizontal c) El Presupuesto Federal ó solidaridad vertical<sup>84</sup>.

En el reparto vertical se realiza considerando el número de habitantes de cada Lander (art107.1.1 LFB) aunque cabe realizar una corrección a través de una ley federal sometida a consentimiento nuevamente del Bundesrat para desviar determinadas cantidades a Lander con menos ingresos. Además existe un mecanismo de compensación horizontal previsto en el art.107.2 de manera que los Lander ricos compensen a los que tienen menor capacidad de financiación a través de prestaciones compensatorias, así como otro de perequación vertical a efectos de que la Federación otorgue unas asignaciones complementarias a los Lander de prestaciones compensatorias más débiles. Adicionalmente se contemplan asignaciones a favor de los Lander si sus ingresos se ven reducidos o sus gastos incrementados por alguna actuación del Bund (art.106.4). El Tribunal Constitucional Federal en sentencia de 24 de junio de 1986 recuerda que el principio federal de ayuda mutua no sólo rige a la relación entre los Bund y los Lander sino a los lander entre si.

## 5.2) Estados Unidos

Estados Unidos se ha escogido como modelo de distribución de la materia imponible por varios motivos. Siguiendo el criterio empleado para la elección de Alemania, al ser al igual que este último País un Estado Federal, se ha considerado como ejemplo de Estado compuesto cuya experiencia podría servir de guía para la configuración del sistema financiero autonómico, al guardar las regiones un paralelismo indiscutible con los Estados Federados en cuanto a su modo de desarrollar sus funciones.

En segundo lugar el sistema tributario americano se ha estudiado por ser un sistema tributario análogo al español, al estar compuesto a su vez por los sistemas tributarios federal, estatal y local, entre los que se admite al igual que en España la superposición de tributos de distinto nivel jurisdiccional sobre la misma materia imponible.

---

<sup>84</sup> Informe sobre Financiación regional en Alemania y en España Oficina Económica y Comercial de España Berlín, Diciembre, 2004 P.25 [p://www.infofederal.net/docs/informe\\_financiacion.pdf](http://www.infofederal.net/docs/informe_financiacion.pdf)

También se ha elegido el ejemplo americano porque en su Constitución como en la nuestra, no existe una distribución de la materia imponible realizada a priori, de manera que aquella se ha verificado mediante ley a través de la creación de los tributos propios de la federación, que al igual que en el Estado autonómico ha condicionado el posterior aprovechamiento de la misma materia gravada por medio de los tributos de los Estados federados.

Por ello la similitud de sistemas de financiación autonómico y americano estatal permite considerar la experiencia americana como una posible pauta a seguir, ya que, siendo muy similar, demuestra la posible convivencia de tributos federales y estatales análogos sobre la misma materia imponible e incluso sobre el mismo hecho imponible, sin que dicha situación, similar a la que podría producirse en España mediante el uso de los recargos autonómicos, haya comprometido la autonomía financiera de la Federación o los Estados.

Desde su nacimiento el 4 de julio de 1776, Estados Unidos ha sido el paradigma del Estado federal, aunque se mantuvo como confederación hasta la promulgación de su Constitución en 1787. La estructura federal americana se caracteriza por delinear tres niveles de gobierno: el federal, estatal y local. A nivel federal el poder legislativo radica en el Congreso de los Estados Unidos “Congreso” que consta de dos cámaras the House of representatives” cuyos miembros son elegidos por los ciudadanos de cada Estado y el Senado “Senate” que tiene el papel de Cámara territorial y cuyos miembros son elegidos por los ciudadanos de cada Estado. Aunque cualquier Ley debe ser aprobada por la mayoría de cada cámara, al corresponder la iniciativa legislativa en materia fiscal a la House, el Senate tiene menor relevancia en asuntos tributarios. Esto supone una pérdida de poder fiscal por parte de los Estados.

El nivel estatal de gobierno se caracteriza porque, si bien están sometidos a la Constitución federal, cada Estado tiene su propia Constitución, teniendo además su propio poder legislativo, ejecutivo y judicial. Todos los Estados tienen su Senado y Cámara de representantes.

A nivel local se aprecia que el gobierno es sin duda el más débil de la estructura federal ya que la configuración de las entidades locales corresponde a los Estados. Todos los gobiernos locales poseen el suficiente grado de autonomía presupuestaria y administrativa como para ser considerados entes gubernamentales diferenciados, aunque la amplitud de sus competencias depende de la carta fundacional o ley estatal que los crea. A su vez existen condados considerados como divisiones territoriales básicas de los Estados.

Desde que la Federación nació en 1787 se ha seguido un criterio de limitación de las competencias de la federación, de manera que inicialmente aquellas se limitaban a defensa nacional, relaciones internacionales y materia que necesitaran una regulación uniforme necesariamente como moneda, crédito, comercio y correos. Todo lo que estuviera fuera de la competencia de la Federación pertenecía a los Estados. Gracias a generosas interpretaciones del Tribunal Supremo, que tiene la capacidad de anular las leyes que entienda contrarias a la Constitución federal, se ha facultado al parlamento federal para dictar leyes necesarias o convenientes para la ejecución de sus competencias. Ello ha implicado un aumento del poder legislativo de la Federación en detrimento de la potestad legislativa de los Estados.

En la actualidad se puede apreciar la existencia de numerosas competencias compartidas entre la Federación y los Estados, como entre estos y los gobiernos locales así como entre estos y el Gobierno federal. Ello implicó la necesidad de crear una agencia federal especial encargada de supervisar el funcionamiento global del sistema aunque en la actualidad ha sido eliminada bajo la presidencia de Clinton<sup>85</sup>.

En la actualidad el gobierno federal se encarga de : relaciones internacionales, defensa, unidad financiera y económica, comercio exterior y entre Estados, actividades realizadas en el territorio de varios Estados o repercutan fuera de las fronteras de uno , patentes y propiedad intelectual , organización judicial, sistema postal , libertades de expresión, pensamiento , culto , ect.

---

<sup>85</sup> GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 127-138



Los Estados sin embargo tienen lo que no corresponde a la Federación como: regulación de censos y procedimientos electorales, promoción de la actividad económica, en la construcción de infraestructuras como aeropuertos carreteras y hospitales, universidades y la provisión de servicios asociados a dichas infraestructuras. Deben destacarse las ayudas que los Estados proporcionan a las entidades locales, lo cual supone una buena porción del presupuesto de los primeros.

En cuanto al reparto de la materia imponible, debe partirse de lo dispuesto en la Sección VIII del artículo I de la Constitución de EEUU donde se contiene un reconocimiento al Congreso de la Federación del poder para establecer y recaudar los derechos, impuestos y accisas para pagar las deudas y proveer la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos. Dicho poder aparentemente ilimitado del Congreso de EEUU está sujeto a dos límites importantes y a una prohibición que se contienen en la Carta Magna Americana. Así de acuerdo con la sección IX del artículo I le está vedado a la Federación el establecimiento de impuestos o derechos sobre artículos que se exporten desde cualquier Estado federado. El segundo límite se contiene en la Sección VIII del artículo I donde se establece que todas las accisas, derechos e impuestos de la Federación aplicados en los distintos Estados que la componen deben ser uniformes. Otro de los límites que son importantes, contenido en el párrafo cuarto de la Sección IX , prohíbe que no se pueda establecer por el Congreso de EEUU impuesto de capitación o cualquier otro impuesto directo, a menos que se haga en proporción al censo o enumeración que antes se ordenara practicar<sup>86</sup>. Esta última limitación dejó de tener efecto a partir de la XVI Enmienda donde se estableció que “El Congreso tendrá el poder de establecer y cobrar impuestos sobre las rentas sea cual sea su origen, sin prorratarlos entre los diversos Estados y sin atender a ningún censo o recuento”.

Dicha enmienda permitió a la federación constituir un impuesto sobre la renta. Así hasta el momento el Estado federal se ha estado nutriendo fundamentalmente del impuesto sobre la renta de las personas físicas *Income tax* así como el Impuesto sobre sociedades *Corporate Tax* . También el Estado federal ha constituido accisas de muy diverso tipo como son impuestos sobre la venta de comestibles, camiones al por menor,

---

<sup>86</sup> ADAME MARTINEZ F.D *Los tributos Propios de las Comunidades Autónomas* Ed. Comares 1996 P. 409 -410

comunicaciones telefónicas etc. No existe a nivel federal ningún impuesto análogo al Impuesto sobre el Valor Añadido ya que se consideró regresivo al gravar las rentas más modestas.

En cuanto a los tributos de los Estados federados, debe partirse de la premisa de que la Constitución de cada Estado debe respetar lo dispuesto en la de la Federación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo sexto de esta última, donde se establece la nulidad de toda ley de un Estado que sea contraria a la Constitución federal, a un tratado internacional o a la ley del Congreso de los Estados Unidos. Partiendo de dicho principio de superioridad de la ley federal y por lo tanto de los tributos federales sobre los estatales, la Constitución de cada Estado reconoce que el Congreso estatal puede crear tributos, sin especificar ningún tipo de limitación, de un modo análogo a lo que sucede en España de acuerdo con el reconocimiento al Estado de la potestad originaria para establecer tributos declarada en el art.133.1 CE.

**Por ello, a pesar de la supremacía de los tributos federales, los tributos estatales en principio pueden recaer sobre un mismo hecho imponible gravado por un tributo federal.** El único límite que se impone en la Constitución federal al poder tributario de los Estados es el previsto en la Sección X de su artículo I que determina que “ *ningún Estado, sin consentimiento del Congreso, establecerá impuestos o Derechos sobre las importaciones o exportaciones, excepto los que sean absolutamente necesarios para ejecutar las leyes de inspección*” correspondiendo lo recaudado por dichos impuestos al Tesoro de los Estados Unidos.

El poder tributario de los Estados además cuenta con una limitación indirecta a la hora de proyectarse sobre el comercio interior y exterior. Debido a que con arreglo al párrafo tercero de la sección VIII del artículo I de la Constitución Federal otorga al Congreso de la Federación el poder para regular el comercio interior y exterior, según doctrina del Tribunal Supremo americano, la tributación estatal sobre el comercio no puede implicar una discriminación al comercio interestatal en comparación con el comercio interior de los propios Estados<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> El TS americano en caso *Auto transit v.s Brady* 430 US 274 consideró que la tributación del comercio interestatal debía cumplir los siguientes requisitos: a) que exista un nexo sustancial entre las actividades

Otra norma que el Tribunal Supremo americano ha considerado como límite del poder tributario de los Estados es la Sección I de la XIV Enmienda introducida en 1868 que consagra la igualdad de trato, por la que se asegura a toda persona una igual protección ante la ley.

En la actualidad los tributos más importantes de los Estados son los que gravan las ventas *Sales Taxes*, también un gran número de los Estados, tras la creación en 1913 del impuesto federal sobre la renta de las personas físicas, han creado sus propios impuestos sobre la renta, aunque no se exige en todos<sup>88</sup>. **De los Estados que han creado su impuesto sobre la renta, 34 han adoptado un tipo progresivo<sup>89</sup>.**

Igualmente se ha creado por la mayoría de los Estados su propio Impuesto sobre Sociedades *Corporate tax*. La mayor parte ha establecido un tipo de gravamen proporcional, aunque otros Estados han fijado un tipo progresivo<sup>90</sup>.

Al haber establecido la Federación un intenso gravamen sobre la renta como materia imponible por la Federación, los Estados han tenido que buscar otra materia imponible sobre la que proyectar sus tributos, siendo en la actualidad los Impuestos sobre las Ventas *Sales Taxes* los que les proporcionan mayor recaudación.

De acuerdo con los datos del año fiscal 2007, los ingresos de los Estados federados se componían, de media, en un 1,6% de Impuestos sobre la Propiedad, en un 31,5% en concepto de Impuestos sobre ventas, en un 14,6% en concepto de accisas, en un 35,4 % en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en 7,1 % en concepto

---

gravadas y los Estados miembros b) que dichos tributos sean prorrateados c) que no discriminen en contra del comercio interestatal d) que guarden relación con los servicios prestados por los Estados.

<sup>88</sup> Los Estados que no tienen impuesto sobre la renta son Tejas, Florida, Nevada, Wyoming, Dakota del Sur, Washington y Alaska. Por el contrario Tenés y Nueva Hampshire sólo tienen un impuesto sobre los intereses y dividendos percibidos.

<sup>89</sup> Por ejemplo : Alabama del 2 al 5%, Hawai del 1,4 al 8,25%, Oregón del 5 al 9% . Los Estados que no tienen su propio Corporate tax son Nevada, Washington, y Wyoming.

<sup>90</sup> Estados con Impuesto sobre Sociedades progresivo son por ejemplo Alaska del 1 al 9,4 %, Arkansas del 1 al 6,5%, Hawai del 4,4 al 6,4% Iowa del 6 al 12%, Dakota del Norte del 2,6 al 6,5%, entre otros.

de Impuesto sobre Sociedades y en un 9,7% concepto de otros impuestos. Debe destacarse que la participación en los ingresos tributarios totales por Impuesto sobre ventas oscilaron entre un mínimo de 13,1 de Vermont y un máximo del 60% de Florida. A su vez la participación del Income tax en el monto total de los ingresos tributarios varió desde un mínimo del 2% de Ténesi y un 72% de Oregón<sup>91</sup>.

Los impuestos estatales sobre ventas recaen sobre la venta de determinados bienes, aunque también hay Estados que han creado tributos que gravan la prestación de determinados servicios por profesionales.

Dentro de las accisas son significativos los impuestos establecidos por el Estado sobre la venta de vehículos, combustibles, sobre alcohol y tabaco. Se trata de impuestos monofásicos sobre las ventas al por menor, aplicados en el momento de la venta al consumidor final, constituyendo un porcentaje fijo del bien o del precio. Al recaer sobre el consumidor final, las personas o entidades que intervienen en las fases anteriores no están sujetos a los mismos<sup>92</sup>.

De lo expuesto anteriormente destaca la existencia de varios sistemas tributarios estatales y federal que se superponen de manera que los Estados pueden crear tributos sobre la materia imponible gravada por la Federación, salvo cuando esta última esté reservada por la Constitución a la Hacienda central que sólo reserva los aranceles y gravámenes sobre el comercio exterior en aras de la función estabilizadora del Gobierno central. Esta posición dominante de la Federación se establece siempre en atención a lo dispuesto en la Sección VIII del artículo I de la Constitución de EEUU, donde se contiene un reconocimiento al Congreso de la Federación del poder para establecer y recaudar los derechos, impuestos y accisas para pagar las deudas y proveer la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos.

Cuando los Estados federados aprovechan un hecho imponible ya gravado por el Estado como la renta de las personas físicas y jurídicas, lo hacen de un modo respetuoso con el

---

<sup>91</sup> Información obtenida de la página web de Federation Tax Administrors <http://www.taxadmin.org/>

<sup>92</sup> LASARTE ALVAREZ J. ADAME MARTINEZ F en *Estudios Jurídicos sobre la Reforma de la Financiación Autonómica* Ed. Instituto de Estudios Fiscales 2003 P.133

anterior impuesto estatal, de manera que su tipo de gravamen no es muy alto teniendo casi la naturaleza de un recargo sobre el impuesto federal.

Así de lo expuesto, se comprueba que en Estados Unidos **existe un sistema mixto de separación y superposición de impuestos, aunque el principio constitucional inspirador es el de atribuir los impuestos directos a la Federación y los indirectos a los Estados**<sup>93</sup>.

Con el tiempo, cada nivel territorial se ha ido especializando de manera que cada uno de ellos ha ido ocupando en mayor grado determinadas fuentes impositivas. La Federación obtiene en la actualidad la mayor parte de sus ingresos a través de la imposición sobre la renta. De esa manera el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas le corresponde a la Federación en el 85% de los rendimientos, correspondiendo a los Estados el 12,8% y a las entidades locales el 1,7%. En el caso del Impuesto sobre Sociedades le corresponde a la Federación el 84,4%, mientras que a los Gobiernos estatales el 15,6%. Al igual de lo que sucede en Alemania, en Estados Unidos se permite a cada Estado intervenir en la regulación la tributación de las Sociedades, aunque con dos diferencias. La primera es que la intervención en la regulación de dicha tributación es unilateral de cada Estado a través de la configuración de su propio impuesto sobre sociedades. Dicha regulación unilateral va a encontrar una cierta limitación que supone la existencia de otro impuesto federal sobre las sociedades, que va a predominar en virtud de el principio de supremacía de la legislación federal sobre la Estatal consagrada en el artículo sexto de la Constitución federal.

De todos modos, se puede apreciar que se admite, a través de esta fórmula de superposición de los Impuestos sobre Sociedades estatal y federal, la creación por los Estados de tributos sobre la materia imponible concerniente a las empresas y por lo tanto su protagonismo, si bien secundario, en el desarrollo de la función estabilizadora. Como confirmación de esta habilitación encontramos la creación por parte de algunos de los Estados federados de impuestos que recaen directamente sobre la existencia de las empresas como son los impuestos sobre el capital de las sociedades y sobre el capital

---

<sup>93</sup> A.CASTELLS en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.88

declarado ( *Athorized capital Taxes*), que son respectivamente un derecho anual sobre sociedades que están constituidas en un Estado o que ejercen algún tipo de actividad en un Estado y el segundo un tributo establecido sobre el valor del capital declarado.

Por otro lado a los Estados les corresponde en mayor medida la imposición sobre el consumo, de manera que les corresponde la Imposición sobre las Ventas, mientras que los rendimientos de los impuestos sobre consumos específicos se reparten entre el gobierno federal y los estatales. En cuanto al gravamen sobre el consumo, aquel se relaciona con la función asignativa de los Estados tratando de internalizar el coste de los servicios realizados, de manera que, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo americano en la sentencia del caso *Auto transit v.s Brady*, debe existir una conexión entre las actividades gravadas y los Estados miembros y además el tributo que grave el comercio debe guardar relación con los servicios prestados por los Estados.

Finalmente el uso de tipos progresivos en los impuestos estatales constituye una confirmación definitiva de la intervención de dichos Estados en el ejercicio de la función redistributiva.

El criterio seguido en numerosos Estados es el de gravar las rentas de los residentes y los no residentes, aunque se ha llegado a acuerdos para evitar la doble imposición, así por ejemplo los impuestos estatales sobre la renta de sociedades se suelen admitir fórmulas de “tax credit” para que las sociedades residentes puedan deducir las cantidades pagadas en otros estados.

Aunque el sistema tributario americano es un sistema que, legalmente e inicialmente, se basa en la concurrencia casi absoluta de las haciendas territoriales sobre toda la materia imponible, este a lo largo del tiempo se ha orientado más hacia un sistema de separación de fuentes, fruto de una renuncia voluntaria y no impuesta por la Federación.

**El resultado de este sistema, en el que los Estados gozan inicialmente de libertad para desarrollar su propio sistema tributario en el que domina el principio de responsabilidad, es que en la Constitución no se recoge ninguna fórmula de compensación financiera para tratar de corregir las desigualdades económicas entre los Estados.** Aún así, esa ausencia de previsión de sistemas dirigidos a garantizar

la solidaridad entre Estados, se ha subsanado por la doctrina del Tribunal Supremo americano que ha sentado las bases de la solidaridad como ha destacado FALCÓN Y TELLA<sup>94</sup>. Los mecanismos de solidaridad se fijaron inicialmente en una suerte de subvenciones específicas afectadas a fines concretos, aunque posteriormente durante la presidencia de Nixon se sustituyeron por un sistema de participación en los ingresos de la Federación que, aunque inicialmente se consideró que se distribuyeran en función de lo recaudado por el Income tax federal en cada Estado, finalmente se optó otros criterios en el *State and Local fiscal assistance act*.

Por lo expuesto puede concluirse que la libertad de tributación de los Estados ha tenido como contrapartida la ausencia de previsión de medidas de perecuación entre Estados federados, si bien los posibles desequilibrios existentes entre ellos se han tratado de corregir por la Federación a través de una suerte de subvenciones condicionadas para financiar determinados gastos como son los programas MEDICAID y SCHIP<sup>95</sup> en atención a lo dispuesto en la Sección VIII del artículo I de la Constitución de EEUU donde se contiene un reconocimiento al Congreso de la Federación de la función de proveer la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos.

### 5.3) Canadá

El sistema tributario canadiense guarda las mismas características que el americano, de manera que, perteneciendo a un Estado federal, es un sistema tributario compuesto en el que, no habiéndose repartido a priori la materia imponible por la Constitución, admite al igual que en el americano, la superposición de tributos sobre la misma materia imponible e incluso sobre el mismo hecho imponible, sin que dicha situación haya comprometido la financiación del Estado federal o de las provincias que lo componen.

---

<sup>94</sup> FALCÓN Y TELLA J.R. *La Compensación* Ed Congreso de los Diputados 1986 P..96 y 97

<sup>95</sup> GRAU RUIZ M<sup>a</sup> A. y HERRERO ALCALDE A. *La corresponsabilidad fiscal en la experiencia comparada* en obra colectiva *La corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y Social 2006 P. 44

El sistema de financiación provincial resultante ha ido evolucionando, de manera que su actual configuración se acerca mucho a la que podría tener el sistema de financiación regional español si se reforzara el uso del recargo autonómico, por lo que su estudio se considera de especial interés.

Además el paralelismo con el sistema tributario español se acentúa más cuando en el sistema canadiense se garantiza siempre la preferencia del sistema tributario del Gobierno central, para asegurarle la suficiencia de recursos necesarios a efectos de poder materializar la solidaridad interregional que tiene encomendada.

El sistema tributario canadiense se caracteriza por su alto grado de descentralización de manera que la soberanía tributaria es compartida entre el gobierno federal y los gobiernos provinciales. La Constitución canadiense otorga al gobierno federal en su sección 91.3 el poder de recaudar ingresos “con cualquier modalidad o sistema de tributación, por ello los tributos federales carecen de limitación alguna en relación con el poder tributario de las provincias que componen la federación.

Tras la modificación del sistema tributario realizada a través de la Ley C-139 , al Gobierno federal le corresponden los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la renta que grava tanto la personal ( Income tax) como las rentas societarias ( Corporate tax),b) el Impuesto sobre bienes y servicios ( Goods and services tax), que tiene la naturaleza de un impuesto sobre el valor añadido c) el Impuesto sobre bienes de Lujo ( Taxes on specific goods) , d) el Impuesto que grava el transporte aéreo con cuantía diversa según se trate de vuelos interiores o internacionales con salida de Canadá ( Air transportation Tax) e) Derechos de Aduana.

En un principio la sección 92.2 de la Constitución sólo **concedió a las Provincias la posibilidad de recaudar impuestos directos dentro de su territorio para cumplir objetivos provinciales**. No obstante, tras la modificación operada en 1982, dichos entes territoriales puede también establecer impuestos indirectos.

Dicha limitación del art.92.2 de la Constitución Canadiense obedece a una voluntad de internalizar la carga tributaria, de manera que el coste de los servicios prestados por las Provincias se soporte sólo por sus ciudadanos. En efecto los tributos que se van a



establecer sobre aquellos sólo podrán ser exigibles para cumplir los objetivos provinciales que, como los de toda Administración, consisten en satisfacer las necesidades colectivas por medio del gasto público. Dicho gasto se va a financiar a través de la imposición directa que al efecto se establezca.

En principio la referida limitación nunca ha impedido a las Provincias crear sus propios tributos, ya que la función primordial que tiene todo tributo es la obtención de fondos para sostener el gasto que deriva de la cobertura de las necesidades públicas<sup>96</sup>.

El importante espacio fiscal reconocido por la anterior Norma Fundamental de 1967 denominada Ley Británica de Norteamérica (*British North America Act*) pronto se aprovechó por las Provincias, de manera que algunas como la de Columbia en 1876 crearon su propio impuesto sobre la renta. La rapidez con la que las diversas provincias procedieron a crear su propio impuesto sobre la renta<sup>97</sup> obedeció al objetivo de tratar de asegurarse la mayor explotación de dicha materia imponible a efectos de asegurarse un porcentaje mayoritario en la participación de su producto. Un retraso en el establecimiento de dicho impuesto podía implicar el establecimiento de un mayor gravamen y por lo tanto un mayor aprovechamiento de la materia imponible gravada por el impuesto sobre la renta por la Federación.

Las avenencias que se produjeron se resolvieron a través de la celebración de acuerdos entre los diferentes niveles de gobierno. Un ejemplo de dichos acuerdos es el *Tax Collection Agreement* que es un acuerdo uniforme que ha permanecido invariable desde 1962, por el que el Gobierno federal se encarga de recaudar y gestionar gratuitamente los impuestos provinciales sobre la renta a cambio de limitar la capacidad de las Provincias para establecer este tipo de impuestos, ya que tras su firma las Provincias no

---

<sup>96</sup> La Supreme Court canadiense afirmó en el caso *Air Canada V.S british Columbia* (1989) 1 SCR 1161,1189 que dicha exigencia no significa otra cosa más que a las provincias se les confiere el poder tributario para que puedan reunir recursos públicos sobre los que tengan disposición exclusiva. También debe recordarse el contenido del art.2 de la Ley 58/2003 General tributaria española donde se recoge la finalidad del tributo como instrumento para la obtención de recursos para sostener el gasto público. Palao Tabuada también afirmó que “los tributos son Entradas de dinero en el patrimonio de un ente público con el fin de allegar recursos para la cobertura de gastos” referido por MENENDEZ MORENO A. en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed. Lex Nova 2007 P.147

<sup>97</sup> Isla Principe Eduardo en 1894, Québec 1939 , esta última incluso se decidió a crear anteriormente su impuesto sobre la renta de las sociedades en 1932

van a poder exigir su propio impuesto sobre la renta, sino un recargo sobre la cuota del impuesto federal sobre la renta, siendo ello una limitación de su autonomía financiera<sup>98</sup>. Québec, debido a su espíritu independentista, ha rechazado firmar dicho acuerdo de manera que tiene sus propios impuestos sobre la renta, coexistiendo los impuestos provinciales sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta societaria con los federales.

También todas las provincias menos Alberta, han establecido su propio impuesto sobre las ventas minoristas. Al respecto, en consideración al la Sección 92.2 de la Constitución, la Corte Suprema canadiense ha declarado que aquellos impuestos pueden considerarse como impuestos indirectos, siempre que el sujeto pasivo sea el propio consumidor y no exista posibilidad de repercutir el impuesto sobre otro sujeto<sup>99</sup>. Dicha postura jurisprudencial tenía como finalidad claramente ampliar el campo de la autonomía financiera de las Provincias en la vertiente de sus ingresos.

En Canadá coexisten dos tributos sobre el consumo uno Federal, llamado *impuesto federal sobre bienes y servicios* y otro provincial llamados *impuestos sobre ventas*<sup>100</sup>. Para evitar problemas de solapamiento de estos tributos sobre el consumo o ventas, con el consiguiente exceso en el aprovechamiento de la capacidad económica, el Gobierno federal ha permitido a las Provincias utilizar la base imponible de los impuestos federales, dicho ofrecimiento se ha aceptado por Québec.

También muchas Provincias han creado tributos que recaen sobre el capital de las sociedades con establecimiento permanente en su propio territorio. Concretamente las provincias de Terranova, Nueva Brunswick, Isla Príncipe-Eduardo y Columbia han establecido un tributo de similares características, pero que recae sobre ciertas

---

<sup>98</sup> FERNANDEZ AMOR J.A. “ Breve reflexión sobre la autonomía financiera en relación al recargo provincial canadiense y el recargo autonómico español” Ed. Palau nº 23 1994 P. 23-54

<sup>99</sup> *Asunto Cairns Construction Ltd v.s Government of Saskatchewan*, SCR 619, 625 en el mismo la Corte Suprema afirmó que “ la mayoría de los tributos sobre el consumo son indirectos, algunos son directos, recayendo no ya sobre el productor o el vendedor de un bien, sino inmediatamente sobre el propio consumidor” . ya anteriormente se había pronunciado el Consejo Privado soberano en asunto *Atlantic Smoke shops Ltd v.s Conlon et al* en 1943 4 DLR 81 afirmando que un impuesto sobre el tabaco era directo porque su finalidad era gravar al sujeto que compra el tabaco para consumo propio.

<sup>100</sup> LASARTE ALVAREZ J. ADAME MARTINEZ F en *Estudios Jurídicos sobre la Reforma de la Financiación Autónoma* Ed. Instituto de Estudios Fiscales 2003 P.133

sociedades como los bancos, sociedades de préstamo y sociedades fiduciarias. Considerada la concurrencia sobre la misma materia imponible por parte de los tributos federales y provinciales, el campo remanente para los tributos locales ha quedado muy reducido de manera que los municipios principalmente cuentan con impuestos que recaen sobre la propiedad (property sales) o sobre las transmisiones inmobiliarias (transfer taxes).

El alto grado de descentralización tributaria no ha sido óbice para que la Federación haya tratado de asegurar la solidaridad entre todas las provincias. De acuerdo con el apartado II del art.36 de la ley constitucional de 1982 <sup>101</sup>, el Parlamento y el Gobierno de Canadá asumen el compromiso de hacer los pagos de compensación necesarios para dotar a los Gobiernos provinciales con ingresos suficientes para colocarlos en situación de prestar niveles razonablemente comparables de servicios públicos a niveles razonablemente comparables de presión fiscal. Dichos pagos se han materializado en forma de subvenciones que han venido prestándose incluso antes de que se verificara el anterior pronunciamiento constitucional. Se van a considerar las Provincias de Columbia británica, Manitoba, Ontario Saskatchewan Québec como provincias representativas en cuanto a capacidad fiscal, de manera que si la capacidad fiscal es mayor (*fiscal capacity excess*), no se recibirán subvenciones federales, mientras que si es menor (*fiscal capacity deficiency*), entonces se tendrá derecho a percibir las.

Las transferencias de recursos federales, que suponen la materialización de la solidaridad son cinco:

“*The Québec Abatement*”: Se concibe como transferencia implícita (*tax transfer*) aunque contablemente aparece en la CHST.

- *Canada Health and Social Transfer* (CHST): Sustituye desde 1996 a las antiguas transferencias incluidas en el *Canada Assistance Plan* (CAP) de 1966 y el *Established Programs Financing* (EPF) de 1977. Financia de modo quinquenal (aunque no totalmente condicionado) parte de los gastos provinciales en sanidad, asistencia social,

---

<sup>101</sup> “Parliament and the government of Canada are committed to the principle of making equalization payments to ensure that provincial governments have sufficient revenues to provide reasonably comparable levels of public services at reasonably comparable levels of taxation.” [http://laws.justice.gc.ca/en/const/annex\\_e.html#III](http://laws.justice.gc.ca/en/const/annex_e.html#III)

servicios sociales y educación post-secundaria y es la de mayor cuantía. Se articula de modo per cápita y consta de una mitad en forma de pago monetario del gobierno federal al provincial y otra mitad que son *tax transfers* en los impuestos federales sobre la renta personal y de sociedades.

- *The Equalization Program*: Sistema de nivelación horizontal (transferencias incondicionadas) creado en 1957 y con el objetivo de ayudar a las provincias relativamente más pobres 12 (*nivelación federal-provincial*). Los fondos son federales (sin contribución de las provincias más ricas) y de vigencia quinquenal (última revisión en 1999) dónde los pagos correspondientes a cada provincia se estiman a partir de un procedimiento complejo que tiene en cuenta desde el año 2007<sup>102</sup> hasta 5 figuras impositivas de las provincias.

- *Revenue Guarantee*: Creada en 1982 y de vigencia quinquenal (última revisión también en 1999) para garantizar a las provincias de eventuales reducciones en la recaudación del IRPF por reformas federales en dicho impuesto, toda vez que la provincias haya firmado los Acuerdos Fiscales correspondientes.

- *Territorial Formula Financing* (TFF): Transferencia de vigencia quinquenal con el objetivo de que los Territorios puedan ofrecer niveles de servicio comparables a los de las Provincias y estimada a partir de la diferencias entre necesidades estimadas y capacidad fiscal ponderada<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> [www.mapleleafweb.com/features/equalization-program-canada-overview-and-contemporary-issues](http://www.mapleleafweb.com/features/equalization-program-canada-overview-and-contemporary-issues)

<sup>103</sup> CANTANERO PRIETO D. "*Federalismo Fiscal comparado. Impacto de la aplicación para España del modelo canadiense*" Anales de Economía Española Ed: Asociación española de Economía Aplicada 2003

## CAPITULO IV

### 1) Susceptibilidad de ocupación de materias imponibles por las Comunidades Autónomas

1.1) Los límites en la distribución de la materia imponible en virtud de la legislación de la unión Europea

1.2) Distribución en virtud de las funciones desempeñadas.

2) Los principios de territorialidad y no interferencia económica como pautas de distribución de la materia imponible

3) Conexión entre las competencias materiales asumidas por las comunidades autónomas y las materias imponibles ocupadas, los tributos extrafiscales

4) La tributación medioambiental, ¿un instrumento válido de ocupación de la materia imponible?

### 1) Susceptibilidad de ocupación de materias imponibles por las Comunidades Autónomas

Durante la primera etapa de la financiación de las Comunidades Autónomas, estas asumieron la financiación de sus necesidades de gasto a través de un sistema de transferencias de recursos económicos desde el Estado central. Dicha situación de aquietamiento se produjo debido a la impopularidad que conlleva el ejercicio de la autonomía financiera a través de la búsqueda de nuevos recursos para atender a las necesidades de gasto producidas por las competencias asumidas. La búsqueda de nuevos recursos económicos normalmente implica la creación de nuevos tributos, actuación administrativa que trae consigo niveles de impopularidad que los políticos regionales no querían asumir

<sup>1</sup>. La preocupación por el coste político del establecimiento de nuevos tributos puede ser el motivo por el cual hasta ahora se hayan creado escasos impuestos por las Comunidades Autónomas y que los que se han generado tengan muy escasa repercusión social como el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales, Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, Impuesto Extremeño sobre Aprovechamientos Cinegéticos etc, impuestos todos ellos que recaen sobre un colectivo concreto y limitado de sujetos pasivos.

---

<sup>1</sup>ADAME MARTINEZ F.D *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general* Ed. Comares 1998 P. 186

En numerosas ocasiones se justifica la ausencia de figuras tributarias de las Comunidades Autónomas en el escaso espacio o margen que les ha quedado, tras haber sido ocupadas por el Estado las materias imponibles que podían proporcionar un volumen importante de recursos. Sin embargo, lo que debe apreciarse es que no todas las materias imponibles han quedado ocupadas por el Estado y los Entes Locales, sino que todavía quedan otras vacantes. Así algunos autores como GARCIA AÑOVEROS consideran que las posibilidades de la inventiva fiscal son casi ilimitadas, por lo que siempre existirán materias imponibles aún no gravadas<sup>2</sup>.

Es evidente que sin un pleno uso de la autonomía financiera en su vertiente de ingresos, aquella deviene en una autonomía limitada. Además dicha ausencia de responsabilidad en la vertiente de los ingresos supone una postura adoptada por los dirigentes regionales para limitar la responsabilidad de sus decisiones de gasto so pretexto de la falta de provisión de recursos por la Hacienda Central<sup>3</sup>.

A la hora de determinar qué fuentes impositivas son susceptibles de ser ocupadas a través del establecimiento de su gravamen por el Estado o las Comunidades Autónomas, en principio se puede afirmar que, de acuerdo con la Constitución, **no existe límite alguno. No hay ni un solo precepto en la Constitución o en la Ley por el que se reserve una concreta materia imponible a un ente público territorial concreto de forma explícita.**

La asignación de una u otra materia imponible al Estado o a las Comunidades Autónomas, normalmente obedece a los finés que les están encomendados a dichos entes territoriales, que determinan a su vez qué materias imponibles serán empleadas por aquellos entes como instrumento idóneo destinado a la realización de los objetivos que tienen encomendados.

En otras ocasiones la distribución de la materia imponible obedece a la propia naturaleza de dicha fuente de riqueza, que puede implicar la necesidad de un

---

<sup>2</sup> GARCIA AÑOVEROS J. Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas P. 391 citado por ADAME MARTINEZ F.D El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general Ed. Comares 1998 P. 186

<sup>3</sup> CASTELLS OLIVERES . *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: situación actual y líneas de revisión* obra: Presupuesto y Gasto Público nº 5 Ed : Instituto de Estudios Fiscales 2001 P.12

tratamiento uniforme para no chocar con determinados límites impuestos por el propio ordenamiento, como es el caso de los principios de territorialidad y de no interferencia económica, así como es el caso de los límites derivados de los compromisos asumidos por el Estado español en virtud de su integración en la Unión Europea.

A la hora de determinar qué concretas materias deberían corresponder o podrían gravar las regiones, se puede esclarecer dicha cuestión a través de un argumento realizado “a sensu contrario”, determinando qué materias deben corresponder al Estado en virtud de los fines que tiene encomendados para así aclarar por exclusión las que corresponderían a las autonomías.

### 1.1) Los límites en la distribución de la materia imponible en virtud de la legislación de la unión Europea

En relación a susceptibilidad de ocupación de la materia imponible en función de su propia naturaleza y los límites que sobre la misma pueda fijar el ordenamiento jurídico, se aprecian a priori los límites impuestos por el principio de territorialidad y el de no interferencia económica que se analizarán de un modo particularizado en el siguiente epígrafe. Además de dichos límites, se aprecia la existencia de otros derivados de la armonización de regulaciones a la que se aspira desde la Unión Europea. En el presente caso el Estado será el ente territorial que ha de responder ante la UE de la existencia de una regulación armonizada, como consecuencia de que es éste y no las Comunidades Autónomas quienes integran la Unión Europea. Resulta por ello lógica consecuencia que sea el Estado el ente público que se encargue de regular los aspectos de la materia imponible respecto de la cual todos los Estados miembros han convenido establecer una normación uniforme.

Debe advertirse que, en relación con las responsabilidades derivadas de la pertenencia a la referida organización internacional, conforme al art.5 (actual art.10) del Tratado de la Comunidad Europea, son los Estados quienes adoptarán todas las medidas necesarias para dar cumplimiento a dicho tratado. Igualmente se aprecia la legitimación única de los Estados miembros y no a los Estados federados, regiones o Comunidades Autónomas, para promover cualquier tipo de recurso ante las Instituciones de la Unión Europea para exigir el cumplimiento de los compromisos asumidos por aquellos en

virtud del tratado, todo ello de acuerdo con los art.169,170 y 171 del TCEE (actuales art.226 , 227 y 228)<sup>4</sup>.

En relación con esta última limitación, debe recordarse que, a pesar de que es el Estado, el que responde de una regulación armonizada con la del resto de los Estado miembros, el ordenamiento comunitario tiene vigencia en todo el territorio de la UE, incluidos los territorios forales cuyo poder tributario se ha respetado<sup>5</sup>. Por ello las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su autonomía financiera deben también atender a los compromisos y exigencias derivados de la integración del Estado español en la referida organización internacional <sup>6</sup>.

A la hora de regular sus propios tributos, las regiones también van a estar supeditadas a los límites impuestos por el ordenamiento comunitario. Este puede en determinadas ocasiones imponer un proceso de armonización fiscal sobre una determinada materia imponible <sup>7</sup>. En ese caso la situación sería difícilmente controlable si las Comunidades Autónomas tuvieran competencias normativas sobre la regulación de una materia imponible, sobre la cual el Estado debe garantizar una uniformidad de regulación frente al resto de Estados miembros. En este sentido conviene destacar la cláusula de reversión normativa contenida en el art.19.2 in fine de la LOFCA cuando afirma según su última redacción por la reforma aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre “ *Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte*

---

<sup>4</sup> Autos del Tribunal de 21 de marzo de 1997 (asunto C-95/97, Región Valona/Comisión, Rep. I, p. 1787, considerando 6) y de 1 de octubre de 1997 (asunto C-180/97, Región Toscana/Comisión, aún no publicado) recuerdan que resulta claramente de la hermenéutica general de los Tratados que la noción de Estado miembro, en “*el sentido de las disposiciones institucionales y, en particular, de aquellas que se refieren a los recurso jurisdiccionales, no concierne más que a las autoridades gubernamentales de los Estados miembros de la Comunidad Europea y no podrá entenderse referida a los gobiernos de Regiones o de Comunidades Autónomas, cualquiera que sea la extensión de las competencias que les hayan sido reconocidas*”

<sup>5</sup> Sentencia TJUE de 6 de marzo 2002 Dip foral de Álava/Comisión T-92/00 y T-103/00 considerando 57

<sup>6</sup> BARREIRO CARRIL M<sup>a</sup> CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos en La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed.MARCIAL PONS 2008 P.265

<sup>7</sup> CHECA GONZÁLEZ C. *Los impuestos propios de las CCA: sus límites y forma de superarlos* Anuario de la Facultad de Derecho nº 19-20 Ed. Universidad Complutense 2001-2002 P.63



*necesario dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea*”<sup>8</sup>.

La posible fricción de las diferencias de regulación normativa que, sobre una materia imponible sujeta a armonización fiscal comunitaria, podría conllevar la autonomía financiera regional, ha ocasionado que el Estado hasta el momento no haya cedido competencia normativa alguna sobre el IVA al ser un impuesto armonizado<sup>9</sup>, cediendo sólo su rendimiento de manera parcial<sup>10</sup>. Es destacable la exposición de motivos de la Ley Orgánica 7/2001 que modifica la LOFCA en la que se afirma que “*la falta de atribución de competencias normativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación armonizados, responde a la imposibilidad que deriva de la normativa de la UE*”.

En efecto, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión de la UE tras habérsele realizado consulta sobre la posibilidad de ceder el IVA a las Comunidades Autónomas, reaccionó frontalmente ante la posibilidad de que se pudieran establecer diferentes tipos impositivos en el ámbito del IVA. En primer lugar ello era contrario al art.12.3ª) de la Sexta Directiva<sup>11</sup> que disponía la fijación de un tipo único normal para cada Estado y la posibilidad de aplicar uno o dos tipos reducidos. En segundo lugar se consideró que dicha circunstancia atentaría contra la generalidad del impuesto que abarca el conjunto de operaciones económicas dentro de cada Estado

---

<sup>8</sup> Cláusula de reversión introducida por la LO 3/1996 de reforma parcial de la LOFCA, criticada por la doctrina por no regular dicho precepto un régimen mínimo que guíe la aplicación de dicho precepto, como la determinación del sujeto competente para determinar la aplicación de dicho precepto.

<sup>9</sup> el Consejo de las Comunidades Europeas ha aprobado la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, Reguladora del Régimen Jurídico del Tráfico Intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la Armonización de los Tipos Impositivos y ha dictado el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando con ello un cuadro normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas (RCL 1986, 2).

<sup>10</sup> VILLAR EZCURRA M “A priori resulta tendencia contraria en materia fiscal la de armonizar en Europa y descentralizar competencias en España, pues la lógica de las cosas parece indicar que a mayor diversidad mayor peligro de desviarse del objetivo primero y común” en la obra *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea* REF nº 41, 1999 P. 137, ABRIL ABADIN E. y ZURDO RUÍZ-AYÚCAR J. “en el orden estrictamente normativo tributario, la cuestión que se plantea es decidir entre la necesidad de armonización económica y fiscal con las Comunidades Europeas de una parte y la satisfacción de las aspiraciones autonómicas de tributación propia de otra en Los límites internacionales a las autonomías tributarias. *Los límites internacionales a las autonomías tributarias* HPE nº 59 1979 P.249

<sup>11</sup> Directiva 77/388 CEE que fue objeto de numerosas modificaciones, en la actualidad dicho artículo se corresponde con los art.96,97, 98 y 99 de la Directiva 2006/112 CE relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

miembro. En tercer lugar se quebrarían los principios comunitarios que rigen el IVA, relativos a la unidad de tipos que implica que “bienes y servicios no pueden estar sometidos a tipos diferentes”. Finalmente porque la posibilidad de establecer tipos de gravamen diferentes en cada región podría poner en peligro el funcionamiento del mercado interior, introduciendo distorsiones a la competencia entre las distintas Comunidades Autónomas<sup>12</sup>.

Por lo expuesto resultaría ilógico permitir a las Comunidades Autónomas gravar el hecho imponible actualmente gravado por el Estado a través del IVA, para después impedirles regular la tributación libremente, al tener que sujetarse a determinados límites fijados a nivel nacional concernientes al método de liquidación, fijación del devengo y tipos de gravamen para cumplir con las exigencias de la legislación armonizada por la Unión Europea. Si el Estado dejara de gravar la entrega de bienes y la prestación de servicios por medio del IVA para que se gravaran por las regiones a través de sus propios tributos, difícilmente podría hablarse de un tributo regional propio, ya que las competencias normativas estarían fuertemente sujetas al ordenamiento comunitario, el cual impediría toda modulación en el tipo de gravamen en virtud del principio de unidad de tipo para cada Estado anteriormente citado, que constituye instrumento de garantía del correcto funcionamiento del mercado interior.

**Por lo expuesto, el conceder competencias normativas sobre este impuesto a una pluralidad de entes territoriales, al existir un compromiso de armonización asumido por el Estado frente a la Unión Europea, resulta poco aconsejable por el mayor riesgo de dispersión normativa que podría existir frente a una única regulación estatal como la hasta ahora existente. El criterio de armonización que rige la tributación sobre el consumo por medio del IVA, hace que, aún siendo el Estado español descentralizado, quede su regulación en manos del Estado central mientras España siga perteneciendo a la Unión Europea y por ello debiendo seguir unas pautas de armonización que tienen como objetivo proteger el correcto funcionamiento del mercado común.**

---

<sup>12</sup> BARREIRO CARRIL M<sup>a</sup> CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos* en *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed.MARCIAL PONS 2008 P.273-274

La misma situación se produce en el caso de la materia imponible gravada por Impuestos Especiales, consistente en la fabricación e importación de determinados bienes, aunque el que soporta la carga de dicho impuesto es el consumidor a través de un mecanismo de repercusión. Los impuestos especiales se configuran, junto con el IVA, como figuras básicas de imposición indirecta que gravan el consumo de determinados bienes. Ese doble gravamen se justifica en razón a los costes sociales que genera su consumo y que no son tenidos en cuenta a la hora de fijar los precios privados.

En la reforma del sistema de financiación autonómica, operada por la Ley Orgánica 7/2001 de reforma de la LOFCA, se realizó la cesión de los Impuestos Especiales, si bien dicha cesión no comprendió la atribución competencias normativas cuando se trataba de impuestos especiales sujetos a armonización a nivel comunitario. La imposición indirecta que generan estos últimos impuestos armonizados debe producirse de un modo armónico con el fin de que no se produzcan distorsiones a la competencia, se controlen sus efectos sobre otras políticas comunitarias y se haga posible que los impuestos se recauden por los Estados donde se produzca el consumo<sup>13</sup>. Dicha armonización<sup>14</sup>, al tiempo de producirse la cesión ya se había completado mediante el

---

<sup>13</sup> Numeral I de la Exposición de motivos de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales

<sup>14</sup> Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (LCEur 1992, 789) , relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3395) , relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.

Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3397) , relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol.

Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3392) , relativa a la armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos.

Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3394) , relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos.

Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972 (LCEur 1972, 199) , relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978 (LCEur 1979, 10) , relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3389) , que modifica las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3390) , relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.

Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3391) , relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos.

establecimiento de la estructura de dichas figuras tributarias así como la fijación de unos tipos mínimos. Con respecto a dichos impuestos, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión de la UE no ha formulado objeción alguna respecto de la recaudación, al mismo tiempo ha reconocido la competencia plena de los Estados Miembros para determinar los criterios de imputación territorial de recaudación de estos impuestos, sin embargo ha planteado las mismas objeciones por los mismos motivos que cuando se planteó la posibilidad de ceder competencias normativas a las regiones sobre el IVA<sup>15</sup>.

**El hecho de la existencia de legislación armonizada en materia de IVA e impuestos especiales, no excluye la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan gravar la materia imponible que constituye el consumo. En efecto existen dos impuestos especiales respecto de los cuales se ha cedido por el Estado no sólo la recaudación, sino también determinadas competencias normativas, al tratarse de tributos no sujetos a armonización alguna.** En el caso del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, la Comisión de la UE entendió que se trataba de un impuesto cedible en todos sus aspectos, si bien su existencia está comprometida por la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo de 5 de julio de 2005, que contempla la extinción de este impuesto porque se considera un obstáculo al mercado interior. Ello llevaría a considerar la existencia de diferentes tipos de gravamen en cada Comunidad Autónoma un ataque a la libre circulación de mercancías y servicios del art.157.2 CE, ya que las mismas discriminaciones que se producen a nivel europeo se pueden producir a nivel interestatal<sup>16</sup>.

El segundo impuesto cuya cesión normativa se ha admitido ha sido el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMH). Dicho impuesto se creó para ser cedido a las Comunidades Autónomas<sup>17</sup>. La Comisión descartó la creación de

---

<sup>15</sup> BARREIRO CARRIL M<sup>a</sup> CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos en La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed.MARCIAL PONS 2008 P.273-274

<sup>16</sup> BARREIRO CARRIL M<sup>a</sup> CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos en La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed.MARCIAL PONS 2008 P.281

<sup>17</sup> Ley 24/2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y de Orden Social exposición de motivos afirma "en el marco del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas se establece el

un segundo impuesto que gravaran la adquisición final de alcoholes y tabacos, sin embargo admitió la compatibilidad de un nuevo impuesto con la normativa del IVA. En efecto en el art.33.1 de la Directiva Sexta 77/388 admitía la existencia de “otro impuesto, derecho o gravamen que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios e Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”<sup>18</sup>.

**El TJCE ha mantenido que siempre cabe otro tributo distinto del IVA siempre que este no revista sus características esenciales que son su aplicabilidad a la generalidad de transacciones sobre bienes y servicios, proporcionalidad al valor de aquellos, percepción en cada una de las fases del proceso de producción y distribución y aplicación sobre el valor añadido en cada una de las fases de producción y distribución de los bienes y servicios**<sup>19</sup>.

Dicha doctrina permite comprobar que el consumo, en su vertiente correspondiente a la entrega de bienes y servicios por empresarios o profesionales, no es un campo tributario completamente agotado para las Comunidades Autónomas, sino que puede dar lugar a nuevos tributos que podrán ser estatales o autonómicos, como ha sucedido para el primer caso en el IVMH cuya compatibilidad con el IVA se ha demostrado porque :

1º) No tiene un carácter general, ya que sólo grava la entrega de una determinada clase de bienes . Dicho requisito es además de imprescindible cumplimiento para el caso de que el tributo adicional sea configurado por las regiones, ya que deben evitar que el hecho imponible del nuevo impuesto coincida con el del IVA y demás Impuestos Especiales armonizados en aras de salvaguardar el límite del art.6.2 de la LOFCA.

---

*nuevo impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, con la condición de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medio ambientales”.*

<sup>18</sup> Disposición que en la actualidad corresponde con el art.401 de la Directiva 2006/112 CE sobre Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>19</sup> Sentencia del TJCE de 17 de septiembre de 1977 Solisnor-Estaleiros Navais C-130/96 considerando 19 y 20

2º) No implicación de formalidad alguna relacionada con el paso de fronteras al calificar como ventas las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio.

3º) Finalmente es compatible con el IVA así como con Impuestos Especiales ya que cumple con lo dispuesto en el art.3.2 de la Directiva 92/12 CEE de manera que persigue un fin específico ( la financiación de la sanidad y actuaciones medioambientales) y respeta las normas aplicables en relación con el IVA e Impuestos Especiales para la determinación de los elementos esenciales ( normas de regulación de los métodos de liquidación, devengo etc). En efecto se ha configurado para gravar el consumo, por lo que su técnica de gestión no incide sobre la exigencia del IVA ni la de los Impuestos Especiales. La dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera admitió “la posibilidad de ceder competencias normativas con posibilidad de establecer diferentes tipos de gravamen si se puede acreditar que las diferencias regionales responden a objetivos regionales fijados en el ámbito nacional”. Para algunos autores como LASARTE<sup>20</sup>, la posible disparidad de tipo de gravamen autonómico (cuyo rendimiento se afecta a actuaciones medioambientales, mientras que el tipo estatal se destina a la sanidad) puede obedecer a diferentes circunstancias o necesidades existentes en cada Comunidad Autónoma, de manera que por eso la disparidad de gravámenes pueda en ese sentido tener acogida en el seno de los “objetivos fijados en el ámbito nacional” antes referidos.

**De lo expuesto se puede concluir que aunque no conviene permitir a las regiones ocupar el hecho imponible que configuran el IVA y resto de Impuestos Especiales armonizados, ello no quiere decir que el consumo derivado de la entrega de bienes y prestación de servicios prestados por profesionales o empresarios no pueda sujetarse a gravamen autonómico.** En efecto el TJCE ha admitido la posibilidad de que en la entrega del bien o prestación del servicio, además del IVA, recaiga doble tributación en el mismo acto de consumo, si bien a través de un impuesto que no tenga el carácter general del IVA, sino un carácter particular como sucede en el caso de IEMT y IVMH.

---

<sup>20</sup> LASARTE ALVAREZ J. *Financiación Autonómica dos estudios* Ed.Comares 2004 P. 116-121

Otro límite derivado de la pertenencia de España a la Unión Europea lo constituye el concepto de ayuda de Estado del actual art.87 TCEE (antiguo art.92), que en principio proscribía cualquier tipo de ayuda de Estado<sup>21</sup>. Debe además destacarse que según una reiterada jurisprudencia *“el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones estatales que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos”*<sup>22</sup>.

El concepto de ayuda de Estado de acuerdo con el TJCE es predicable no sólo del Estado, sino también de entes subestatales como son las Comunidades Autónomas. Así el TJCE ha manifestado que *“No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas”*.

---

<sup>21</sup> art.87 TCEE dice “Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

<sup>22</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 15 de junio de 2006. Air Liquide Industries Belgium SA contra Ville de Seraing (C-393/04) y Province de Liège (C-41/05). Considerando 29 que además refiere a sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 38; de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C-501/00, Rec. p. I-6717, apartado 90, y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, Rec. p. I-0000, apartado 77). De la misma manera se ha pronunciado la Comisión de la Unión Europea en Respuesta de 30 de julio de 1963 a la pregunta escrita número 48/63 del Parlamento ( DOCE num 125 de 17 de agosto de 1963

Dicho planteamiento podría derivar a la conclusión de que el empleo de la misma materia imponible de forma diversa por cada región podría considerarse una ayuda de Estado prohibida por la Unión Europea. Sin embargo, debe apreciarse que no toda medida tributaria de carácter favorable constituye ayuda de Estado. Además aún considerándose como tal, en determinadas ocasiones puede admitirse en ciertos casos como cuando se trata de una ayuda dirigida a favorecer a regiones más pobres o determinadas actividades tal y como habilita el art.87.3 TCEE.

La Comisión va a evaluar las ayudas de Estado atendiendo a los objetivos que se proponen con ellas, su proporcionalidad con los objetivos propuestos, su transparencia así como su conexión con las políticas y orientaciones comunitarias<sup>23</sup>. Así el concepto de ayuda de Estado se configura sobre la base, más que del principio de libre competencia, del principio de igualdad y no discriminación.

A la hora de determinar cuando una concreta medida tributaria favorable concerniente a las empresas es compatible con el mercado común es esencial la Comunicación de la Comisión 98/C 384/03<sup>24</sup>. Recogiendo la doctrina de la jurisprudencia del TJCE se considera incompatible una ayuda de Estado si:

1) La medida tributaria implica una ventaja que aligere las cargas, que por regla general, gravan su presupuesto. Aquí se incluiría cualquier beneficio que rebaje el nivel impositivo de las empresas incluidas dentro del ámbito de la medida fiscal.

2) El beneficio económico debe ser concedido por el Estado o mediante fondos estatales. Aún así los apartados 17 y 33 de la Comunicación determinan que es indiferente que el beneficio económico sea concedido por el Estado central o por los entes territoriales que vertebran algunos países de la UE<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> CARDENAS ORTIZ R. CÁRDENAS **ORTIZ, R.**: “Las ayudas de Estado y el Derecho Comunitario”, Investigaciones jurídicas núm. 3, 2003, Instituto de Estudios Fiscales P. 21-24

<sup>24</sup> DOCE num C/384 de 10 de diciembre de 1998

<sup>25</sup> la STJCE de 14 de octubre de 1987 ( TJCE 1988, 24) (República Federal de Alemania/Comisión) así como en , en la que se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalando que «**el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación**



3) El beneficio económico **debe ser selectivo**, de manera que ciertas empresas vean reforzada su posición frente a otras que no reciben el beneficio. Así en principio cualquier norma estatal que establezca un tratamiento tributario privilegiado para ciertas empresas sería de entrada una ayuda incompatible. En lógica consecuencia, **las medidas generales no podrían calificarse como ayudas de Estado y su fiscalización en relación con su compatibilidad con el mercado común, se realiza a partir de las normas de armonización que al respecto se hubieran dictado.**

4) Será incompatible la ayuda siempre que falsee la competencia e incida en el comercio a nivel comunitario, que se entienden afectados si la empresa que se beneficia de la medida ejerce una actividad en el ámbito comunitario y se encuentra abierta a la competencia<sup>26</sup>.

No obstante, existen medidas fiscales selectivas justificadas que por ello no pueden considerarse incompatibles con el mercado común. Así se consideran justificadas las medidas fiscales de carácter selectivo que se fundamentan “por la naturaleza o la economía del sistema” (derivan de los principios inspiradores del sistema tributario del Estado miembro de que se trate) o bien cuando pueden subsumirse en alguna de las excepciones de compatibilidad que establece el art.87.3 TCE (destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones con nivel de vida anormalmente bajo o a fomentar el desarrollo de determinadas actividades o de ciertas regiones económicas).

En relación con lo expuesto debe recordarse la sentencia de **del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006** que resuelve el denominado caso AZORES donde se juzgaba la procedencia de la reducción del impuesto sobre la renta de las

---

**del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Con este mismo criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1988 ( TJCE 1988, 126) (Exécutf Wallon y SA Glaverbel/Comisión).**

<sup>26</sup> MULEIRO PARADA L.M *Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos* en La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía Ed.MARCIAL PONS 2008 P.301-306

personas físicas así como de las personas jurídicas<sup>27</sup>, donde se admitió implícitamente por el TJCE la posibilidad de conceder las regiones las referidas reducciones como ayudas de Estado, **siempre que se justificara la relación entre sus efectos y objetivo**. Así en ese sentido el mencionado Tribunal desechó la admisibilidad de dichas reducciones en el tipo de gravamen al apreciar en su considerando 103 que corresponde **“al Estado miembro que haya concedido las ayudas, la tarea de medir la importancia de éstas y de demostrar que están justificadas en función de su contribución al desarrollo regional y que su nivel es proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar. De los autos y del punto 18 de la Decisión impugnada se desprende que las autoridades portuguesas no han aportado estos datos por lo que respecta al sector financiero”**. En el caso estudiado se consideraba que las reducciones de los tipos impositivos en las Azores no se justificaban por la naturaleza del sistema fiscal portugués, sin embargo consideró que podían entenderse como ayuda de Estado compatible por poder ser una ayuda estatal con finalidad regional.

Debido a que conforme a la las Directrices relativas a ese tipo de ayudas vigentes en 1998, dichas medidas tributarias se calificaban como ayudas de funcionamiento, entonces eran sólo admisibles si se destinaban a reducir costes adicionales derivados de la gran lejanía insularidad, clima, reducida superficie o dependencia económica de un reducido número de productos referidos en el art.299.2 TCE. Finalmente el Estado portugués no demostró que dichas ayudas reducían los costes derivados de las circunstancias antes referidas en relación con empresas que operaban en el sector financiero. También consideró que las empresas que ejercían actividades de servicios intragrupo no participaban lo suficiente en el desarrollo regional para que dichas ayudas pudieran ser declaradas compatibles con el mercado común.

Expuesto lo anterior, resulta admisible que las regiones puedan establecer medidas tributarias más favorables sobre la misma materia imponible, sin que ello implique la existencia de una ayuda de Estado a efectos del mercado común, si la medida tributaria está dotada de un carácter general y por lo tanto no selectivo. Debe recordarse así la

---

<sup>27</sup> Recurso de anulación - Ayudas de Estado - Decisión 2003/442/CE - Medidas fiscales adoptadas por una entidad regional o local - Reducción de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores - Calificación de ayuda de Estado - Carácter selectivo - Justificación por la naturaleza y estructura del sistema fiscal - Obligación de motivación - Compatibilidad con el mercado común. **Asunto C-88/03**.

postura del Tribunal Supremo que consideró que las diferencias tributarias derivadas de la autonomía de las regiones no implicaban por sí ayudas de Estado. Así ha manifestado *que el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el Derecho europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, sino que la esencia del problema es determinar si el ejercicio de dichas competencias ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo*<sup>28</sup>.

**Además aún en el caso de que las medidas tributarias favorables tuvieran un carácter selectivo, todavía podrían considerarse admisibles si respondieran a alguno de los principios que inspiran el sistema tributario.**

Finalmente en caso de que dicha medida selectiva y favorable no pudiera justificarse por los principios que inspiran al sistema tributario, entonces podría todavía entenderse como una ayuda de Estado justificada si tuviera por finalidad promover determinadas zonas dentro de una misma autonomía o determinadas actividades.

## 1.2) Distribución en virtud de las funciones desempeñadas.

Las teorías de MUSGRAVE consistentes en que el sector público tiene tres funciones: asignativa, redistributiva y estabilizadora se acogieron desde el inicio de la configuración del sistema financiero de las Comunidades Autónomas a través de la

---

<sup>28</sup> SSTs de 9 de diciembre de 2004 FJº 15º En dicha sentencia el TS, acogiendo la doctrina contenida en la Sentencia “Azores” del TJCE, admitió la anulación de la reducción de la base imponible prevista en el art.26 de las Normas Forales y restimó el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja determinando que otros preceptos de dichas normas forales constituirían “ayudas de Estado” según los términos de la normativa comunitaria de manera que correspondía a la Comisión de la UE decidir sobre su compatibilidad con el mercado común según el art.88 del Tratado de Constitución de la Comunidad Europea.

Posteriormente en Sentencia de 11 de septiembre de 2008, tras impugnarse determinadas medidas tributarias forales por la Comunidad Autónoma de Castilla y León así como por La Rioja y plantearse cuestión prejudicial por el TSJ del País Vasco, el TJCE declinó pronunciarse sobre el carácter de ayudas de estado de las medidas tributarias favorables por entender que para ello debía confirmarse su carácter selectivo y eso suponía comprobar si los entes forales estaban dotados de autonomía institucional, de procedimiento y económica, estudio este último que correspondía al TSJ remitente.

LOFCA<sup>29</sup> . De acuerdo con dichas teorías la función asignativa se dirige a proveer de bienes y servicios públicos, así como a subsidiar actividades que de otra forma serían prestadas a niveles subóptimo, también se orientaría a la regulación pública de los bienes privados<sup>30</sup> .

La función redistributiva debería realizar operaciones de impuestos, trasferencias y servicios públicos diseñados con la finalidad de modificar la distribución de la renta por el mercado de acuerdo con las preferencias políticas de la sociedad. Finalmente, la función de estabilizadora debería ajustar el volumen global de ingresos y gastos presupuestarios con el fin de mantener el pleno empleo y el mantenimiento de la producción.

En nuestro ordenamiento parece haberse concedido la función asignativa a los gobiernos regionales. En efecto el principio que gira en torno a la actuación de las Administraciones, en la atención de los intereses generales, es el de descentralización, tal y como consagra el art. 103.1CE.

En la actualidad parece concebirse la función asignativa como correspondiente a las autonomías, al ostentar en la actualidad la prestación de los bienes y servicios que más influyen en la actividad cotidiana de los ciudadanos como son la vivienda, transportes, educación, sanidad , servicios sociales esenciales, consumo etc<sup>31</sup> .

Para cubrir los gastos de la referida función asignativa, en principio todos los tributos son susceptibles de ser instrumento para financiar los gastos originados por la entrega de bienes y prestación de servicios en que consiste la referida función. Sin embargo, existe una teoría defendida por amplio sector de la doctrina, que sostiene que la carga

---

<sup>29</sup> R.A MUSGRAVE Teoría de la Hacienda Pública Ed Aguilar 1968 capítulos 1 y 8 g) y LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 13 y 89

<sup>30</sup> GIMENEZ MONTERO A. Federalismo fiscal teoría y práctica Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 27

<sup>31</sup> En virtud de las competencias asumidas que afectan a con carácter exclusivo por vía del art.148.1, siempre circunscritas a su territorio, en materias como son el urbanismo y vivienda, ferrocarriles y carreteras, puertos y aeropuertos, asistencia social, sanidad e higiene. También por las competencias asumidas a través de sus Estatutos de Autonomía de desarrollo legislativo y ejecución en materia de enseñanza en todos sus niveles así como sanidad e higiene. Así se contempla respectivamente en art.35 y art.34.1.1ª de la Ley Orgánica 4/1983 que aprueba el Estatuto de Autonomía de Castilla y León, así como en art.28 y 26.1 de la Ley Orgánica 8/1981 que aprueba el Estatuto de Autonomía de Cantabria

tributaria debe ser internalizada. Ello supondría que dicha carga la deben soportar los residentes en la jurisdicción del gobierno beneficiario de sus rendimientos<sup>32</sup>. Dicha postura se ha materializado a través del establecimiento del principio de corresponsabilidad introducido por la Ley 14/1996, concebido como la contribución de cada Administración, en la medida de lo posible, a la autofinanciación de sus necesidades de gasto por medio de sus propias fuentes tributarias y sobre la base de sus propias decisiones políticas<sup>33</sup>. A través de la corresponsabilidad se cumplirá la regla en virtud de la cual en un principio, dejando a salvo los correspondientes mecanismos de solidaridad y suficiencia, son los ciudadanos de cada Comunidad Autónoma quienes van a soportar el coste de los servicios y bienes de los que son beneficiarios a través de la función asignativa desarrollada por las Comunidades Autónomas al materializar sus competencias. Dicha internalización de la carga tributaria permitiría evitar la ruptura de la correspondencia territorial entre los ingresos impositivos y responsabilidades de gasto, permitiendo dar al ciudadano, como postula CASTELLS OLIVERES, una percepción exacta del coste real de los servicios que le son prestados<sup>34</sup>, haciendo responsables a los gobiernos autonómicos no sólo de la prestación de los servicios que tienen encomendados, sino también de la vinculación entre decisiones de gasto y decisiones tributarias tal y como defendía MATHEWS<sup>35</sup>.

Es de recordar que la internalización de la financiación se recoge de la propia Constitución, cuando en su art.156 se reconoce a las Comunidades Autónomas autonomía financiera “*para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución le atribuyan los respectivos Estatutos*”, derivándose importantes consecuencias de dicha conexión entre autonomía financiera y

---

<sup>32</sup> Dougall 1977 pp 501 citado por A.Castells en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.82. También se contempla esta norma en el proyecto de ley de la LOFCA, LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 26

<sup>33</sup> SUAREZ PANDIELLO La corresponsabilidad fiscal en las entidades locales Papeles de economía española, , Nº 83, 2000 , P. 210

<sup>34</sup> CASTELLS OLIVERES El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Situación actual y líneas de revisión Presupuesto y gasto público nº 5 Ed. IEF 1991 P. 13

<sup>35</sup> Mathews 1985 pp.60-61 citado por CASTELLS OLIVERES A. en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.83

competencias asumidas, no sólo en el ámbito del gasto sino también en el del ingreso y paralelamente en su vertiente tributaria <sup>36</sup>.

Así según una parte de la doctrina, las Comunidades Autónomas, en virtud de la instrumentalidad de su autonomía financiera, sólo pueden desempeñar sus competencias financieras en la vertiente del gasto para el desempeño de sus competencias no financieras; igualmente por la vertiente de los ingresos no pueden emplear sus competencias financieras más que en función de las competencias de gasto, de manera que la legitimación del ingreso requiere la consideración del gasto <sup>37</sup>.

Expuesto lo anterior, a la hora de financiar la función asignativa a desempeñar por las Comunidades Autónomas, a efectos de internalizar la tributación necesaria para sostener dicha actividad, debería escogerse un tipo de tributos cuyo criterio de exigencia impida trasladar la carga tributaria a otras regiones, tal y como se contempló desde el inicio de la existencia del sistema de financiación autonómica <sup>38</sup>. Ello permitiría afirmar que entre las materias imponibles existentes en aras de sostener la función asignativa encomendada a las Comunidades Autónomas, el patrimonio y en menor medida la renta podrían constituir una fuente de ingresos regionales destinados a financiar la función asignativa.

El patrimonio se caracteriza, como materia imponible, por cumplir claramente las condiciones de equidad y por lo tanto no trasladarse fácilmente a otras jurisdicciones.

La doctrina siempre ha considerado el patrimonio como el objeto del tributo más idóneo a la hora de encomendarse su disfrute a las regiones debido a su ausencia de externalidades <sup>39</sup>. De esa manera se consideró el Impuesto sobre el Patrimonio al redactarse inicialmente la LOFCA; de manera que aunque se apreció su ausencia de externalidades, no se concibió como una materia susceptible de gravamen por las regiones debido al gravamen inicialmente progresivo que suponía. Por ello debido a la

---

<sup>36</sup> GARCIA LUQUE E. *Descentralización de las Fuentes de Financiación de las CCAA de régimen común* en obra Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega Ed. Lex Nova 2005 P.1844

<sup>37</sup> GARCIA AÑOVEROS J. *La hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía* Revista de Estudios Regionales num 14 1984 Pag.115

<sup>38</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 26

<sup>39</sup> SIMÓN ACOSTA E. se manifiesta claramente partidario del gravámen del patrimonio inmobiliario por las regiones en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.37,

vocación claramente redistributiva de la imposición existente sobre el patrimonio, se entendió que era conveniente que se mantuviera a nivel central a efectos de evitar posibles efectos perturbadores sobre las decisiones de localización, así como para no interferir en la política redistribuidora general<sup>40</sup>. Dicha postura de inicial resistencia al aprovechamiento de la imposición sobre el patrimonio por las Comunidades Autónomas, se ha superado claramente desde el momento en que a través de la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, se realizó a favor de las Comunidades Autónomas una cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, no sólo en cuanto a su recaudación, sino también respecto a las competencias normativas, teniendo por ello las regiones una decisión propia sobre la tributación del patrimonio. En la actualidad el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio ha sido suprimido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, de manera que la titularidad del patrimonio es un hecho imponible perfectamente gravable por las Comunidades Autónomas al no operar más el art.6.2 de la LOFCA en virtud de la supresión del gravamen.

La renta también se considera apta para internalizar la financiación de la función asignativa, a pesar de que en ocasiones la tributación sobre aquella desplaza la carga de la tributación fuera de los límites territoriales del ente prestador de los servicios públicos que aprovecha el ciudadano que normalmente coincidirá con la Comunidad Autónoma donde este tiene su territorio. Debe destacarse que inicialmente la doctrina desechó la posibilidad de emplear la totalidad de la renta personal como fuente de riqueza susceptible de imposición por las Comunidades Autónomas. Así por ejemplo SIMÓN ACOSTA consideraba que en un principio no cabía reconocer a las regiones capacidad alguna de imposición sobre la renta personal debido a que dicha imposición podía extender sus efectos sobre rentas producidas fuera de su territorio<sup>41</sup>. Así sólo admitía la imposición por las regiones sobre la renta generada por los bienes inmuebles localizados en su territorio al no producir efecto traslativo alguno. Igualmente al configurarse inicialmente el sistema de financiación autonómica, a pesar de que el Impuesto sobre la Renta se consideró como un impuesto que no se trasladaba con

---

<sup>40</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 30

<sup>41</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.42

facilidad, cumpliendo con ello condiciones de equidad, no se consideró oportuno que las regiones pudieran emplearlo debido a que se entendió que su progresividad podría haber originado distorsiones respecto de la localización geográfica personal además de considerarse por sus características de difícil administración por las regiones<sup>42</sup>.

Dicha postura inicial, entorno a la adopción de medidas tributarias sobre la renta por las Comunidades Autónomas, a pesar de tener un efecto traslativo indirecto de la carga tributaria a otras regiones, se ha admitido por el TC que ha afirmado que “El art. 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta no provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma. Es cierto que, en el caso que ahora enjuiciamos, los efectos del recargo en el Impuesto sobre la Renta pueden alcanzar indirectamente a los bienes situados fuera del territorio de la Comunidad de Madrid, en cuanto a las rentas producidas o imputadas a los mismos; pero de ello no cabe derivar, como pretenden los recurrentes, una vulneración del art. 157.2 de la Constitución. En primer lugar, porque lo que dicho precepto prohíbe a las Comunidades Autónomas es «adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio»; a la evidencia de que la renta personal gravada por el recargo autonómico no es un bien situado en territorio alguno, hay que añadir la de que las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta. Debe considerarse, en segundo lugar, que una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o indirectamente, en el «plano de lo fáctico», a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible (STC 37/1987, fundamento jurídico 14). Este último supuesto no es contrario al art. 157.2 de la Constitución, pues el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional”<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EM LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 28

<sup>43</sup> Así se ha apreció por el TC en sentencia 150/1990 de 4 de octubre FJº 5º



Además la tributación sobre la renta tendrá mayor protagonismo que sobre el patrimonio, al ser la primera y más fiable manifestación de la capacidad económica del individuo<sup>44</sup> que finalmente aprovecha la función asignativa.

En este sentido, en relación con la renta y el patrimonio, existe una realidad que demuestra la tendencia dirigida a internalizar la tributación en nuestro ordenamiento, desde el momento en que se concedió a las autonomías competencias normativas extensas tanto en materia de IRPF como de Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>45</sup>. Estos impuestos se caracterizan porque han sido cedidos tanto en su recaudación como en las competencias normativas, ampliándose estas últimas coincidiendo con la asunción del techo competencial por las Comunidades que accedieron a la Autonomía por la vía lenta. Parece así confirmarse la teoría que se viene manteniendo de ampliar el disfrute de la materia imponible consistente en renta y patrimonio a favor de las regiones a medida que se incrementen los servicios que les competan.

La función redistributiva, consistente en redistribuir la renta conforme a las exigencias de la sociedad, se ha atribuido originariamente al Estado. Tradicionalmente se ha considerado que dicha función podría ser mucho más eficientemente ejecutada por un Gobierno central, por ello el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha sido materia del Estado hasta el momento, por ser dicho impuesto el instrumento más adecuado para gravar la renta a efectos de su redistribución. En efecto, ha señalado el Tribunal Constitucional que *el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario. Se trata de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributaria, encuentran su más adecuada proyección. Es por ello que este impuesto es el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la Constitución propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho, dada su generalidad, como demuestra el*

---

<sup>44</sup> MENÉNDEZ MORENO A. Manual de Derecho financiero y Tributario Parte General Ed Lex Nova 2006 Pag 79 defiende que el índice más significativo de capacidad económica es su renta y en menor medida su patrimonio y nivel de consumo.

<sup>45</sup> art.38, 39 y 49 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

*hecho de que en sus declaraciones anuales resultan afectados 31 millones de españoles, y su capacidad recaudatoria*”<sup>46</sup>.

El que las autonomías desempeñen la función redistributiva, como se ha referido en anterior epígrafe, inicialmente se excluyó por entender que la adopción de medidas de este tipo a nivel subcentral podía afectar a la localización de empresas e individuos, por la ineficacia de las medidas, al poder desplazarse los individuos y por la disfunción que originaría el que los individuos y empresas acudieran a regiones con medidas tributarias más igualitarias. Sin embargo, dicha función no se predica en la Constitución como exclusiva del Estado, por ello considerando que la progresividad inspira a todo el sistema tributario nacional conforme con el art.31.1 CE, incluidos los sistemas regionales y locales, **no existe óbice alguno para que las regiones puedan desempeñar esa función a través de sus propios tributos**. Hasta el momento la idoneidad de la tributación sobre la renta como instrumento de redistribución de la misma y el acaparamiento de la misma por el Estado, han hecho que aquella se haya encomendado exclusivamente a este. Sin embargo, al haberse cedido competencias normativas en los únicos impuestos estatales progresivos a las Comunidades Autónomas como el ISD, IRPF e IP, se comprueba que **la antigua concepción de la función redistributiva como materia exclusiva del Estado se ha superado, perteneciendo en la actualidad en gran medida a las regiones**. Ello conduce a la conclusión de que la renta como medio idóneo de la función redistributiva ya no es campo exclusivo del Estado, pudiendo ser una fuente de riqueza empleada por las regiones para redistribuirla.

Finalmente en cuanto a la función estabilizadora, dirigida a ajustar el volumen global de ingresos y gastos presupuestarios con el fin de mantener el pleno empleo y el mantenimiento de la producción. **Dicha función se atribuye expresamente al Estado por el art.138 CE, cuando se le encomienda velar por el equilibrio económico de las diversas partes del territorio español**.

---

<sup>46</sup> TC referido por TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 6 Feb. 2008 FJº 7º

Para ello va disponer de competencia exclusiva sobre la planificación general de la actividad así como sobre Hacienda General y Deuda del Estado por el art.149.1. 13ª y 14ª. Anteriormente la competencia exclusiva sobre el sistema monetario era otro instrumento oportuno para desempeñar dicha función, si bien con la introducción del euro<sup>47</sup> se ha perdido este mecanismo de regulación de la economía al pasar a gestionarse su emisión y control por el Banco Central Europeo<sup>48</sup>. Debe precisarse que la función estabilizadora del Estado es, junto con la función redistributiva materializada en la solidaridad, la segunda parte del fundamento de su poder de coordinación previsto en el art.149.1.14ª y art. 156. 1 CE. En efecto el que la economía nacional se desarrolle adecuadamente exige que el Estado adopte medidas que afectan a la totalidad del territorio, haciendo además responsables de su cumplimiento a las Comunidades Autónomas. Así el TC ha reconocido que *“el alcance del principio de coordinación cuando opera en el marco del art. 156.1 CE se encuentra delimitado en el art. 2.1 b) LOFCA, que reconoce al Estado la facultad de «adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español». Al interpretar tal disposición, este Tribunal ya ha tenido ocasión de indicar que la misma permite al Estado condicionar la autonomía de gasto de las Comunidades Autónomas, mediante la imposición de determinadas directrices de obligado cumplimiento”*<sup>49</sup>.

Partiendo desde una perspectiva general, se puede afirmar que la tributación en su conjunto constituye un elemento esencial a la hora de dirigir la economía y lograr los

---

<sup>47</sup> El fin de semana del 1, 2 y 3 de mayo de 1998 constituye verdaderamente la fecha histórica del inicio de la unión económica y monetaria. Sobre la base de la recomendación del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), y previo dictamen del Parlamento Europeo, el Consejo, reunido en su composición de jefes de Estado o de gobierno, decidió por unanimidad que once Estados miembros cumplieran las condiciones necesarias para la adopción de la moneda única el 1 de enero de 1999, a saber: Bélgica, Alemania, España, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Austria, Portugal y Finlandia.

<sup>48</sup> Conforme con el art.105 del TCE Banco Central Europeo tiene como objetivos: mantener la estabilidad de precios y apoyar las políticas económicas generales en la Comunidad con miras a contribuir a la consecución de los objetivos establecidos en el art. 2 del TUE. Para ello desempeñará las siguientes Funciones: A) definir y ejecutar la política monetaria de la Comunidad, B) realizar operaciones de cambio de divisas, C) poseer y gestionar las reservas oficiales de divisas de los Estados miembros, promover el buen funcionamiento del sistema de pagos, D) contribuir a una buena gestión de las políticas que lleven a cabo las autoridades competentes con respecto a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y la estabilidad del sistema financiero.

<sup>49</sup> SSTC 68/1996 FJº 10

objetivos de política económica y social <sup>50</sup>. Por ello, siendo la coordinación el título legitimador del Estado para regular aquella, se le concede la posición dominante en la tributación conforme con el art.133.1 CE.

Dentro de la tributación, existe un impuesto que se ha empleado de un modo habitual como instrumento de política económica como es el Impuesto que grava la renta de las Sociedades<sup>51</sup>. En efecto a través de este impuesto los poderes públicos han incentivado determinadas inversiones o actividades empresariales mediante el otorgamiento de determinadas ventajas fiscales<sup>52</sup>. Considerada dicha naturaleza instrumental, podría afirmarse a priori que el gravamen sobre las empresas y actividades económicas debería quedar bajo la titularidad del Estado. Así a través de dicha tributación podría el Estado planificar e incentivar el correcto funcionamiento de la actividad económica, materializando la competencia exclusiva del art.149.1.13<sup>a</sup>.

Ese ha sido el motivo por el cual el Impuesto sobre Sociedades no ha sido nunca objeto de cesión por el Estado ni en cuanto a su recaudación, ni respecto de sus competencias normativas. Al no haber sido objeto de cesión, tampoco se ha permitido a las regiones imponer recargo alguno conforme al art.12 de la LOFCA. Por ello hasta el momento la manifestación de riqueza consistente en desarrollar una actividad económica ha sido coto privado del Estado. Es de apreciar también que en relación con el Impuesto sobre Operaciones Societarias, en contra de lo que sucede en el resto de modalidades del IPTAJD, no ha existido cesión alguna de competencias normativas, aunque en este caso la limitación se debe a la existencia de una norma armonizadora de dicho impuesto en el ordenamiento comunitario que constituye un motivo añadido a la función estabilizadora para que el Estado no haya permitido a las regiones entrar a regular la tributación de las actividades empresariales por medio de este impuesto<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> MENÉNDEZ MORENO A. *Manual de Derecho financiero y Tributario Parte General* Ed Lex Nova 2006 P.77 así como SIMON ACOSTA E *La autonomía financiera de las Regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres P. 49

<sup>51</sup> ALVAREZ MARTINEZ J y JIMENEZ COMPAREID I en *Impuesto sobre Sociedades* en obra colectiva *Manual de Derecho tributario Parte especial* Ed. Thomson Aranzadi 2007 P. 261

<sup>52</sup> PEREZ ROYO I: *Impuesto sobre Sociedades en Curso de Derecho Tributario Parte Especial* Ed. Technos 2008 P. 306

<sup>53</sup> Directiva del Consejo 69/335 que se ha modificado posteriormente por Directivas 74/553, 85/303 y 2006/98

No obstante debe apreciarse que en cierta medida dicha fuente de riqueza se viene aprovechando por otros entes territoriales como son las Entidades locales por medio un impuesto de menor peso que el IS, como es el Impuesto de Actividades Económicas.

Igualmente se deduce de la normativa vigente la posibilidad de que sean las regiones quienes regulen la tributación empresarial, tal y como viene sucediendo en Navarra<sup>54</sup> así como en el País Vasco<sup>55</sup>; eso sí, siempre dentro de determinados límites derivados de la negociación bilateral Estado-región por medio de la correspondiente Comisión Negociadora o Comisión Mixta de Cupo.

Del análisis de la normativa vigente se puede comprobar que existen casos en los que la tributación sobre las empresas se ha concedido a entes subestatales, si bien dentro de un cierto margen de control, bien por regularse esa misma tributación directamente por el Estado, como es el caso del IAE o bien por fijarse ciertos límites en la regulación fruto de negociaciones bilaterales como es el caso del IS del País Vasco y Navarra. Debe, para este último caso, también recordarse que no toda la tributación de las empresas por vía del IS se dejaría a los territorios forales, ya que a partir de un cierto nivel alto de recaudación, la tributación corresponderá al Estado quizás en aras de asegurar la realización de esa función estabilizadora<sup>56</sup>. A pesar de que existen autores referidos en el Capítulo II como MUSGRAVE que defienden que la función de estabilización y redistribución sólo sean ejercidas por el poder central<sup>57</sup>, otros autores como Emilio ALBI han afirmado expresamente que “no tiene que haber necesariamente, contradicción entre la descentralización fiscal y la política

---

<sup>54</sup> Ley 28/1990 que Aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y Ley 24/1996 reguladora del Impuesto sobre Sociedades en Navarra

<sup>55</sup> Ley 12/2002 que Aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Norma Foral 2/2003, de 3 febrero que Adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia al nuevo Concierto Económico, Norma Foral 1/2003, de 29 enero Adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa al nuevo Concierto Económico y Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2002, de 3 diciembre que Adapta al nuevo Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23-5-2002 (RCL 2002\1345, 1519) la normativa alavesa de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades, Renta de no Residentes, Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Primas de Seguro, Impuestos Especiales y Actividades Económicas

<sup>56</sup> Art.19 de la Ley 25/2003 de reforma de la Ley 28/1990 de Convenio con Navarra y art.14 de la Ley 28/2007 que modifica el Concierto Económico con el País Vasco.

<sup>57</sup> MUSGRAVE A. *Teoría de la Hacienda pública* Ed. Aguilar 1967 P.5

estabilizadora, no es esencial que ninguno de los impuestos que se utilizan como instrumentos estabilizadores se descentralice completamente”<sup>58</sup>.

Debe recordarse que al configurarse inicialmente el sistema de financiación autonómica, se desechó el impuesto sobre sociedades como impuesto cedible a las Comunidades Autónomas, principalmente debido a la complejidad de su base imponible y su comprobación. Como motivo añadido de segundo plano, se consideraron las posibles distorsiones que podría suponer en la localización de las industrias, apreciándose además que, a través de este impuesto, se materializaba la función estabilizadora referida por lo que resultaba “aconsejable” que dicho impuesto se mantuviera bajo la titularidad estatal. Finalmente se previó que la carga tributaria podría haberse trasladado a otras regiones al gravarse beneficios obtenidos efectivamente en aquellas y no en la Comunidad Autónoma de residencia de la corporación. Aún así se valoró la posibilidad de establecer un recargo autonómico sobre el impuesto sobre sociedades. Dicha posibilidad se consideró más factible debido a que habría suavizado las dificultades que las Haciendas regionales podían encontrar en el cálculo y comprobación de la base imponible, al dejar dicha tarea a la Hacienda central. También se consideró que la función estabilizadora que competía al Estado no iba a verse afectada significativamente como podía suceder en la cesión total, viéndose como único posible defecto el posible efecto deslocalizador de las empresas<sup>59</sup>.

Existe un cierto óbice en la posibilidad de que las regiones regulen la tributación de las empresas y este lo constituye la regulación armonizada que en materia de tributación de empresas se ha establecido en el marco de la Unión Europea para asegurar un correcto funcionamiento del mercado interior de manera que la tributación de cada Estado no constituya un ataque a la libre competencia<sup>60</sup>. Aún así, a pesar de la existencia de una

---

<sup>58</sup> ALBI E. referido por SIMÓN ACOSTA E. en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P. 50

<sup>59</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 29-30

<sup>60</sup> Existe una creciente regulación armonizada de la normativa tributaria como son:

A) Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, B) Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, C) Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros

regulación armonizada sobre determinados aspectos, ello no quiere decir que dicha armonización en materia de tributación concerniente a la actividad empresarial no pueda ser una responsabilidad de las Comunidades Autónomas, ya que la normativa comunitaria es obligatoria no sólo para los Estados miembros, sino también para los entes territoriales subestatales en que se organizan internamente aquellos. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea incluso refiriéndose a los territorios forales<sup>61</sup>.

Considerando esta última postura del TJCE, aunque parece razonable entender que la legislación armonizada hace necesario que sea el Estado quien regule los aspectos a que aquella refiere para asegurar una uniformidad de regulación acorde con la voluntad comunitaria, tal y como se hizo a la hora de regular los tributos cedidos en el art.19.2 de la LOFCA, no existe tampoco ningún óbice legal que impida que sean esos entes subestatales los que se encarguen de regular dichos aspectos y velar por su uniformidad con el sistema comunitario vista su efectiva sujeción a la normativa europea. En efecto en la sentencia AZORES se adoptaron medidas que supusieron una reducción de la tributación de determinadas empresas, sin que se apreciara ningún óbice respecto a la medida tributaria adoptada por el gobierno regional insular por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al cual le bastó que la posibilidad de adoptar tales medidas estuviera prevista en la Constitución de Portugal<sup>62</sup>. EL TJCE finalmente falló rechazando la reducción de tipos del impuesto sobre sociedades, no en virtud de una infracción de una regulación armonizada sobre tipos de gravamen (que no existe), sino por considerar dicho tipo impositivo una medida selectiva que introducía un trato privilegiado para determinadas empresas sin ningún tipo de justificación, considerándolo como una ayuda de Estado. Así en efecto el TJCE en relación con la posibilidad de que las entidades subestatales puedan regular aspectos relativos al entorno económico en el que operan las empresas ha referido que *“No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para*

---

D) Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales

<sup>61</sup> Sentencia TJUE de 6 de marzo 2002 Dip foral de Álava/Comisión T-92/00 y T-103/00 considerando 57.

<sup>62</sup> Considerando 70 de la sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03

que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas<sup>63</sup>.

Incluso en TJCE viene a recordar que una diferencia de tributación sobre la actividad empresarial, adoptada por un ente territorial infraestatal en relación con el resto del Estado, no implica necesariamente una ayuda de estado de las prohibidas en el art.87 TCE. Así en la Sentencia del caso AZORES remarca que *“Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia. A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.”*<sup>64</sup>

Básicamente, el TJCE viene afirmando desde la sentencia AZORES que para que la diferencia de tributación entre una región y el resto del Estado no sea ayuda de Estado exige:

1º) Que la medida se adopte como consecuencia de la propia naturaleza o estructura de cargas del sistema en el que se inscriben. El marco de esa entidad autónoma es el que se tomará en consideración a la hora de valorar la medida como ayuda de Estado.

---

<sup>63</sup> Considerando 48 de la reciente sentencia DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, así como Considerando 58 de la SENTENCIA del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 En el asunto C-88/03,

<sup>64</sup> Considerando 56 y 57 de la sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03,



2º) Que la medida se aplique con carácter general y no selectivo, recordando que una medida tiene carácter selectivo cuando favorece a «*determinadas empresas o producciones*» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

Para determinar si existe trato favorable a unas empresas respecto de otras, es necesario determinar cual es el marco de referencia. Ello implica que se atienda al ámbito territorial del ente público titular del poder tributario dentro del cual se circunscriben los efectos de la medida tributaria adoptada. Una entidad es suficientemente autónoma, cuando goza de tal autonomía política y fiscal y ello se produce en cuanto “*la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida*”<sup>65</sup>

Así por ejemplo en el caso AZORES se consideró que las medidas adoptadas concernían al marco del Estado portugués y no sólo al estricto ámbito geográfico de las Azores, por apreciarse la existencia de transferencias compensatorias desde el Estado central a la región insular<sup>66</sup>. El TJCE consideró que la medida tributaria, si bien selectiva por favorecer determinadas actividades en las islas, podía encajar en las ayudas previstas en el art.87.3.a) para favorecer el desarrollo de regiones desfavorecidas económicamente, finalmente el Estado portugués no justificó en qué medida la reducción de tipos podían favorecer al desarrollo económico.

De lo expuesto, resulta demostrado que las regiones pueden participar en la tributación de la actividad económica, siempre que sigan las pautas que la UE marca sobre dicha materia a través de la legislación armonizada. Igualmente puede comprobarse que si en un futuro la materia imponible consistente en la renta de las actividades económicas o su posesión fuera objeto de gravamen autonómico, la diferencia de tributación que

---

<sup>65</sup> Considerando 68 de la sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03, y Considerando 111 de la sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06

<sup>66</sup> Considerando 78 de sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03,

podría resultar de las diferentes medidas adoptadas por cada región, no implicaría una ayuda de Estado y por lo tanto un ataque a la competencia, si:

1º) Las Comunidades Autónomas fueran plenamente autónomas en cuanto a su financiación de manera que asumieran las consecuencias económicas de las medidas tributarias que adoptasen.

2º) Se aplicaran con carácter general a toda las empresas que operasen en su territorio o favoreciendo a determinadas actividades fueran fruto de la propia naturaleza y estructura del sistema fiscal autonómico <sup>67</sup>.

En este sentido el propio Tribunal Constitucional deja la puerta abierta a la posibilidad de que las regiones puedan adoptar medidas tributarias concernientes a las empresas cuando afirma que *“la ordenación general de la economía que corresponde al Estado no puede extenderse de forma excesiva hasta enmarcar en él cualquier acción de naturaleza económica si no posee una incidencia directa y significativa sobre la actividad económica general”*<sup>68</sup>. SIMÓN ACOSTA reconoce igualmente que la posibilidad de que las regiones puedan participar en la función estabilizadora considerando que *“probablemente la mejor forma de coordinar los fines en política económica entre los distintos niveles de gobierno consista en la implantación de un sistema de programación económica a largo y medio plazo que sin ser vinculante en todas sus pretensiones cuando menos sirva de criterio de referencia para delimitar competencias y resolver los posibles conflictos que pudieran plantearse entre los poderes normativos tributarios regionales y nacionales”*<sup>69</sup>.

La ocupación del consumo también es predicable respecto de las Comunidades Autónomas. La posibilidad de utilizar el consumo así como tráfico patrimonial como materia imponible susceptible de aprovechamiento por las regiones es una cuestión

---

<sup>67</sup> Considerando 53 de la sentencia TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03

<sup>68</sup> SSTC 76/1991 FJº 4º así como 125/1984 FJº 1º

<sup>69</sup> SIMÓN ACOSTA E. en La autonomía financiera de las regiones Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P. 51

sobre la que se ha reflexionado desde el inicio de la configuración de la financiación autonómica.

Así muy acertadamente SIMÓN ACOSTA veía los siguientes problemas a tener en consideración y que en cierta medida limitan el disfrute de esta materia imponible por las Comunidades Autónomas: 1º) Desecha un impuesto sobre las fases de producción o ventas industriales, ya que de establecerse por las regiones más ricas, por incluirse el coste del tributo en el precio final, trasladaría la carga tributaria a las regiones menos desarrolladas que consumen o adquieren los bienes. 2º) Considera que un impuesto sobre las ventas minoristas no causaría dicho efecto traslativo, aunque desecha su uso por el elevado coste de gestión administrativa, así como por las amplias posibilidades de fraude por la dispersión de los hechos imponibles. 3º) Finalmente aprecia la evolución hacia una armonización en materia de imposición sobre el consumo, debido a la inminente incorporación de España en al UE<sup>70</sup>.

A la hora de redactarse la LOFCA se llegaron a consideraciones muy similares. Así se entendió que una imposición sobre el consumo como el IVA, teniendo unas posibilidades de exportación a otras regiones de la carga tributaria evidentes y conllevar un efecto de localización, hacía aconsejable que se retuviera por la Administración central, considerando además los criterios de armonización que sobre dicho tipo de tributación existían ya en la entonces Comunidad Económica Europea<sup>71</sup>. Al igual que SIMÓN ACOSTA, al redactarse la LOFCA se consideró sin embargo favorablemente que se cediera el IVA en la fase de ventas minoristas, si bien se temía un posible cambio de tendencia de los consumidores de manera que se verificase un aumento de las compras por correo o de las compras en empresas situadas fuera de los límites jurisdiccionales de una región por tener las otras regiones medidas tributarias más favorables sobre el consumo<sup>72</sup>.

---

<sup>70</sup> SIMÓN ACOSTA E. en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P. 39

<sup>71</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 31

<sup>72</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 32

**De las anteriores reflexiones se ha llegado a la conclusión de la susceptibilidad de aprovechamiento del consumo en fase minorista como materia imponible por las regiones.** Así debe destacarse que en la redacción inicial de la LOFCA se establecieron expresamente como tributos cedibles en su art.11.1 d) y e), tanto **la imposición general sobre las ventas en su fase minorista**, como los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales. Dicha posibilidad se admite por ADAME MARTINEZ en cuanto a la posibilidad de crear un recargo autonómico sobre el IVA en la fase minorista<sup>73</sup>, admitiéndose por dicho autor como un avance en la ampliación de la corresponsabilidad de las autonomías. Incluso menciona la postura de algunos expertos que han tratado de proponer la creación de un impuesto autonómico sobre el consumo<sup>74</sup>, dichos autores consideraban que la fase minorista tenía lugar cuando el comprador o adquirente no era sujeto pasivo del IVA por no ser empresario o profesional, o siéndolo tenía lugar el autoconsumo.

Sin embargo algunos autores como GARCÍA AÑOVEROS<sup>75</sup> entienden que dicho recargo o tributo propio sería incompatible con la propia naturaleza del IVA al imposibilitar el correcto funcionamiento de las deducciones, así como debido a los compromisos asumidos ante la UE. Dicha objeción de que las autonomías tengan competencias normativas en materia de IVA ya se ha mencionado anteriormente en este trabajo cuando la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas formuló consulta a la Dirección General de Fiscalidad y Unión aduanera de la Comisión Europea que contestó de un modo rotundo que no cabe reconocer potestades a las regiones para fijar tipos impositivos del IVA en el ámbito regional o local so pena de poner en peligro la neutralidad del impuesto. Dicha respuesta se debió:1º) a que el art.12.3º9 la sexta Directiva 77/388 CEE entonces vigente establecía la fijación de un único tipo impositivo para cada Estado así como la posibilidad de establecer uno o dos tipos reducidos,2º) porque la posibilidad de diferentes tipos en cada región sería contraria a la generalidad del

---

<sup>73</sup> ADAME MARTINEZ F.D Los tributos Propios de las Comunidades Autónomas Ed. Comares 1996 P. 624-625

<sup>74</sup> MONASTERIO ESCUDERO C. PEREZ GARCÍA F. SEVILLA SEGURA J.V Y SOLE VILLANOVA J en Informe sobre el actual sistema de Financiación Autonómica y sus problemas referidos por ADAME MARTINEZ en Los tributos Propios de las Comunidades Autónomas Ed. Comares 1996 P. 624-625

<sup>75</sup> GARCÍA AÑOVEROS J. Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas Revista Hacienda Pública Española nº 101 Ed. IEF 1986 P.399

impuesto a la que se aspira 3º) sería contrario a la unidad de tipos que implica que bienes y servicios idéntico estén sometidos a los mismo tipos para no poner en peligro el buen funcionamiento del mercado<sup>76</sup>.

Sin embargo, a pesar de la incompatibilidad de que las regiones puedan tener competencias normativas en materia de IVA, no debe concluirse la imposibilidad de que las autonomías tengan competencias normativas sobre la tributación en materia de consumo, ya que debe recordarse que el art.401 de la Directiva 2006/112 CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido admite *cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera*. En este sentido el TJUE ha admitido el establecimiento de un tributo distinto al IVA siempre que no revista alguna de sus características esenciales que son :

1º) aplicación con carácter general a transacciones que tengan por objeto bienes o servicios

2º) proporcionalidad al valor de los bienes y servicios con independencia del número de transacciones efectuadas

3º) percepción encada una de las fases del proceso de producción y distribución

4º) cálculo mediante la deducción del impuesto abonado en la transacción precedente.

De lo expuesto podría crearse un tributo autonómico que recayera sobre el consumo de determinados bienes, que su cálculo no se hiciera en consideración al valor de los bienes o servicios cuya transacción se gravase, que recayera sobre la fase minorista y que no tuviera mecanismos de deducción.

---

<sup>76</sup> CRUZ BARREIRO CARRIL *Las exigencias del Derecho Comunitario en un Estado Descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos* en obra colectiva *La Financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 273

Un indicio de la posibilidad de que las regiones creen tributos propios, que gravando el consumo, no tengan las características del IVA es la previsión legal de cesión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que no grava en general toda clase de transacciones sobre bienes, sino sobre determinados vehículos como explica su nombre. Tiene un devengo único al momento de su matriculación y gravando el consumo en su fase minorista. Todas estas características han permitido admitir su cesión a las Comunidades Autónomas de acuerdo con el art. 11.h) de la LOFCA según su última redacción por la Ley Orgánica 7/2001. En dicho impuesto se ha cedido no sólo la recaudación sino también determinadas competencias normativas sobre el tipo de gravamen de acuerdo con el art.43 de la Ley 21/2001 MNSFCA. Ello supone un reconocimiento de la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan regular el consumo en su fase minorista.

Finalmente, considerando el art.3 de la Directiva 92/12/CEE, podría también predicarse la compatibilidad de un tributo autonómico sobre el consumo de bienes sujetos además a Impuesto Indirectos Especiales, siempre que tuviera una finalidad específica es decir no fiscal y respetase las normas relativas al cálculo de la base imponible, devengo y control del impuesto en los Impuestos Especiales<sup>77</sup>. Un ejemplo de la posibilidad de que la tributación sobre el consumo se regule por las Comunidades Autónomas es el caso del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos IVMDH. Este impuesto está afectado al sostenimiento del gasto en materia de salud y actuaciones medioambientales de acuerdo con el art.9 de la Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. En cuanto al segundo requisito el IVMDH grava únicamente operaciones minoristas, se exige en el momento de puesta al consumo del bien gravado (con su consiguiente repercusión al adquirente) y no interfiere en el régimen del IVA ni en el del Impuesto sobre Hidrocarburos. En relación a la cesión de competencias normativas sobre este tributo a las regiones se realizó consulta a la Comisión de la UE que admitió dicha posibilidad para establecer distintos tipos de gravamen *“si se puede acreditar sin equívocos que las diferencias regionales responden a imperativos regionales de coherencia entre el Impuesto y los problemas que se aspiran a resolver. De esta manera el importe del impuesto debería*

---

<sup>77</sup> CRUZ BARREIRO CARRIL *Las exigencias del Derecho Comunitario en un Estado Descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos* en obra colectiva *La Financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 283-284

*estar fijado en función de criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. En su defecto el objetivo esencial de diferenciación regional aparecería básicamente como un objetivo de naturaleza presupuestaria*<sup>78</sup>.

## **2) Los principios de territorialidad y no interferencia económica como pautas de distribución de la materia imponible**

Uno de los mayores temores que existían al configurarse inicialmente el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, fue el que la aparición de figuras tributarias propias de las regiones pudiera conllevar distorsiones en la localización de los recursos. Otro resultado temido era que la carga tributaria derivada de las figuras tributarias que pudieran establecerse por cada ente regional se soportara fuera de los límites sobre los que tuviera jurisdicción el ente impositor<sup>79</sup>. En definitiva se temía una potencial pugna entre las Comunidades Autónomas por la materia imponible.

Dichos efectos o previsible pugna entre regiones sobre la materia imponible, se previeron por el constituyente cuando en su art.157.2 CE prohibió que las Comunidades Autónomas adoptasen medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Dichas prohibiciones materializan respectivamente el principio de territorialidad así como el principio de no interferencia económica que se vuelven a recordar y concretar por el legislador en el art.9 de la LOFCA.

Los principios de territorialidad y no interferencia económica tienen su fundamento en la doctrina federalista. Dicha doctrina consideró que la materia tributaria no podía distribuirse aleatoriamente sino en base a un criterio de eficacia en el empleo de los recursos. En efecto DOUGALL, estableciendo el criterio de la territorialidad, defiende que la carga tributaria debe ser internalizada, de manera que sea soportada por los

---

<sup>78</sup> Contestación del 14 de junio de 2001 del Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea al Presidente de la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas en el Informe sobre la Reforma de la financiación Autonómica P.215

<sup>79</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 21

residentes en la jurisdicción del gobierno beneficiario de sus rendimientos<sup>80</sup>. Dicha internalización está directamente conectada con la función asignativa.

Así la internalización, en relación con la función asignativa, implicaría ante todo una territorialización de la tributación, en definitiva un equilibrio entre la carga tributaria impuesta por un ente público sobre los ciudadanos y el nivel de servicios públicos que aquel les presta. La internalización o territorialización de la tributación también tendría justificación en la idea sostenida por parte de la doctrina que considera que cada región sabe cuales son las fuentes de riqueza existentes en su territorio y por lo tanto puede imponer aquellos tributos que mejor se adapten a la realidad gravable<sup>81</sup>. Por ello la tributación establecida por cada ente territorial no debería extenderse más allá de su territorio al no conocer de qué forma podría actuar la concreta medida tributaria fuera de su territorio. La mayor parte de la doctrina considera la conveniencia de que el Gobierno, dentro de cuya jurisdicción se engloban los efectos de un servicio público prestado, al tener más facilidad para controlar las externalidades, sea el que se encargue de proveer tales bienes o servicios<sup>82</sup>. Dichas teorías se consideraron al configurarse la distribución de la materia imponible entre las regiones cuando se trataron de plasmar en la LOFCA los principios de territorialidad y no interferencia económica, tal y como revela la exposición de motivos del proyecto de dicha ley<sup>83</sup>. Ello conduciría a la determinación de cual es el nivel jurisdiccional más adecuado para prestar los servicios y por lo tanto el ente territorial que se va a ocupar de prestarlos y de recibir los recursos que los tributos aplicados sobre su jurisdicción<sup>84</sup>.

Lo que se pretende a través del principio de territorialidad es evitar toda carga fiscal extrajurisdiccional, para lo que se circunscriben las medidas que en materia impositiva pretendan adoptar las Comunidades Autónomas a su respectivo ámbito territorial. Se

---

<sup>80</sup> Dougall 1977 pp 501 citado por A.Castells en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.82. También se contempla esta norma en el proyecto de ley de la LOFCA, LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 26

<sup>81</sup> SIMÓN ACOSTA E. La autonomía financiera de las regiones Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.32

<sup>82</sup> GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 26

<sup>83</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 21

<sup>84</sup> MATHEWS 1985 pp.60-61 citado por CASTELLS OLIERES A. en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.83



intenta así evitar, en la medida de lo posible, extender el gravamen de cualquier manifestación de capacidad económica que se ponga de manifiesto fuera de su respectivo territorio. Es preciso recordar que ese gravamen extrajurisdiccional se va a tratar de evitar a través del principio de territorialidad, aunque no siempre se consiga, al ser casi imposible evitar completamente las externalidades. De esta manera cuando dicho efecto consistente en no trasladar la carga tributaria a otra región no se consigue, a pesar de haberse respetado las normas de territorialidad, entonces la situación se admite como legítima. En este sentido se pronunció el TC en relación al efecto de gravamen que sobre rendimientos producidos fuera de su territorio producía el recargo adoptado sobre la cuota del IRPF por la Comunidad de Madrid por la ley autonómica 15/1984. así el TC manifestó *El art. 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta no provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma. Es cierto que, en el caso que ahora enjuiciamos, los efectos del recargo en el Impuesto sobre la Renta pueden alcanzar indirectamente a los bienes situados fuera del territorio de la Comunidad de Madrid, en cuanto a las rentas producidas o imputadas a los mismos; pero de ello no cabe derivar, como pretenden los recurrentes, una vulneración del art. 157.2 de la Constitución. En primer lugar, porque lo que dicho precepto prohíbe a las Comunidades Autónomas es «adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio»; a la evidencia de que la renta personal gravada por el recargo autonómico no es un bien situado en territorio alguno, hay que añadir la de que las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta. Debe considerarse, en segundo lugar, que una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o indirectamente, en el «plano de lo fáctico», a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible (STC 37/1987, fundamento jurídico 14). Este último supuesto no es contrario al art. 157.2 de la Constitución, pues el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar*

decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional<sup>85</sup>.

Mediante el principio de no interferencia, conforme con el art.157.2 CE y art.9.c) de la LOFCA, se trata de impedir que las Comunidades Autónomas adopten medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español, así como afectar de manera efectiva en la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.

CALVO ORTEGA, muy acertadamente, considera que el principio de no interferencia económica, entendido como la imposibilidad de todo obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, tiene todavía mayor vigencia desde la incorporación de España en la Unión Europea<sup>86</sup> al ser la libertad de circulación de mercancías, personas capitales y servicios las cuatro libertades básicas de los ciudadanos de la Unión Europea<sup>87</sup>. Respecto a la ubicación de las empresas, el citado autor entiende que las medidas de competencia fiscal entre regiones podría arrastrar un efecto de deslocalización. De esta manera considera que el principio de no interferencia económica implicaría la interdicción de medidas que produjeran la deslocalización en un territorio concreto, si bien entiende con razón que dicha prohibición atentaría directamente contra la autonomía financiera del órgano que las hubiera adoptado<sup>88</sup> precisamente entendida “*como la capacidad para fijar el volumen de ingresos así como la posibilidad de determinar tanto la estructura como el volumen de ingresos, así como la posibilidad de determinar tanto la estructura como el volumen de gasto sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión*”<sup>89</sup>.

El principio de no interferencia tiene su raíz en la función redistributiva. De acuerdo con las teorías federalistas, la política redistributiva adoptada por el concreto ente territorial debe ser soportada por el común de los residentes en su jurisdicción. Así **debe evitarse que la ejecución de esa función redistributiva no conlleve un efecto no**

---

<sup>85</sup> SSTC 150/1990 FJº 5º así como STC 37/1981, FJº. 1º y 126/2002., FJº. 9º a)

<sup>86</sup> CALVO ORTEGA *Curso de Derecho Financiero* Ed. Thomson 2008 P.462

<sup>87</sup> art.23, 39, 49 y 56 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea

<sup>88</sup> CALVO ORTEGA *Curso de Derecho Financiero* Ed. Thomson 2008 P.462

<sup>89</sup> SSTC 63/1986, 201/1988 FJº 4º así como 135/1992 FJº 8º

**deseado de movilización de la fuente de riqueza a otra jurisdicción, donde las medidas tributarias de política redistributiva no existen o son más leves**<sup>90</sup>. En este sentido la existencia de diferentes políticas redistributivas seguidas por las regiones podría ocasionar un no deseado desplazamiento de las fuentes de riqueza móviles a las regiones con medidas redistributivas menos intensas<sup>91</sup>. Dicha dificultad se apreció a la hora de configurarse en el proyecto de ley de la LOFCA el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en este se consideró que *“los efectos que sobre la localización de los recursos se deriven de la existencia de una tributación propia en los territorios deberían ser nulos. Aunque a veces este principio no resulta de sencilla consecución, no obstante resulta fundamental puesto que de no actuarse podrían producirse migraciones fiscales como consecuencia de actuaciones competitivas desarrolladas por los diferentes gobiernos locales”*<sup>92</sup>.

Como se puede comprobar, la existencia de distintas jurisdicciones fiscales hace muy difícil sujetar los efectos de sus medidas tributarias al estricto ámbito de su territorio, debido a la conexión existente entre las economías mundiales, estatales y regionales que, en una situación de globalización de la economía, se revela del todo insalvable. Resulta casi imposible evitar los efectos ocasionados por las medidas tributarias de un país o una región en un mundo como el actual, en el que los medios de transporte y la tecnología de la información permiten obviar toda clase de fronteras.

El TC, apreciando la actual situación de conexión entre economías a todos los niveles, ha relativizado la eficacia vinculante tanto del principio de territorialidad como del de no interferencia económica, rebajando el grado o nivel de aplicación. Así ha manifestado que *“dichos principios, por su cualidad de tales, no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional [por referencia al principio de territorialidad,. Así, específicamente para el principio de unidad de mercado, hemos*

<sup>90</sup> MUSGRAVE R.A y MUSGRAVE P.B *Hacienda Pública Teórica y Aplicada* Ed. McGraw-Hill. 1980 P.524 OATES (1972) pp 219 y sig Boadway (1979) p.441 y citados por A.Castells en *Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.327

<sup>91</sup> MUSGRAVE R.A y MUSGRAVE P.B *Hacienda Pública Teórica y Aplicada* Ed. McGraw-Hill. 1980 P.524

<sup>92</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P . 26

*insistido en que las actuaciones autonómicas revisten entidad suficiente para reputarlas vulneradoras de la libertad de circulación de personas y bienes cuando su incidencia sobre ésta implique el «surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen»*<sup>93</sup>

### **3) Conexión entre las competencias materiales asumidas por las comunidades autónomas y las materias impositivas ocupadas, los tributos extrafiscales**

La jurisprudencia del TC ha reconocido en numerosas ocasiones el carácter instrumental que puede tener para las Comunidades Autónomas su propia tributación, a efectos de emplearla como medio adicional en la ejecución y desarrollo de sus competencias. Así las regiones van a poder emplear dos clases de tributos los fiscales, cuya finalidad es en principio meramente recaudatoria, así como los extrafiscales que, además de tener una función recaudatoria, coadyuvan en la materialización de los fines que tienen encomendados. En efecto el Tribunal Constitucional ha afirmado que *“La Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, lo que permite admitir la facultad de aquellas para utilizar también el instrumento fiscal- como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que haya asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía”*<sup>94</sup>. El TC confirma así que las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero, según palabras del propio Supremo Intérprete de la Constitución, ello ha de llevarse dentro de las competencias que tengan asumidas.

A partir de dicho pronunciamiento el TC ha reconocido un nuevo concepto de tributo denominado *“el tributo extrafiscal”*, que ya en su primer pronunciamiento al respecto a grandes rasgos el Supremo Intérprete de la Constitución caracterizaba el tributo extrafiscal por ser un tributo con una finalidad no predominantemente recaudatoria. Así en relación con el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas previsto en la Ley 8/1984 de Reforma Agraria, aclara el órgano constitucional que *“ la intentio legis no es crear una*

<sup>93</sup> SSTC 168/2004 FJº 5º así como SSTC 64/1990, de 5 de abril, F. 5; 66/1991, de 22 de marzo , F. 2; 233/1999, de 13 de diciembre , F. 26; y 96/2002, de 25 de abril , F. 11

<sup>94</sup> SSTC 37/1987 FJº 13º y 186/1993 FJº 4º

*nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define”.*

Más específicamente podría afirmarse que, conforme con la jurisprudencia constitucional, la extrafiscalidad de un determinado tributo no se define meramente por la exclusión o por oposición a la fiscalidad o carácter principalmente recaudatorio de la mayor parte de los tributos estatales, autonómicos y locales. Más bien la extrafiscalidad viene dada por la orientación del tributo a fines de ordenación de la conducta de los administrados, sustituyendo en parte su capacidad de generación de ingresos públicos por una función de prevención general y especial similares a las propias del Derecho Penal y Administrativo<sup>95</sup>.

Lo que caracteriza al tributo extrafiscal es:

- 1) La intentio legis del tributo que es crear un mecanismo de disuasión de la actividad que se considera contraria al interés general.
- 2) La previsión de mecanismos de exención para aquellos sujetos pasivos que adoptasen medidas dirigidas a mitigar los efectos de la actividad cuya eliminación se persigue con el tributo

Esta doble característica se exige por el Tribunal Constitucional para reconocer la extrafiscalidad de un tributo. En efecto en su sentencia 289/2000 de 11 de noviembre, en relación con el Impuesto Balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, declaró que dicho instrumento no tenía carácter extrafiscal ya que “ *no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de su fin, con lo que a la postre , no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición*”y que “ *el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras*”.

---

<sup>95</sup> SANCHEZ GRAELS A. *Los Impuestos sobre las Grandes Establecimientos Comerciales, un análisis jurídico y económico* Ed. Thomson 2005 P.23 y 24

Los tributos extrafiscales en definitiva se caracterizan porque en ellos el gravamen se atempera si la conducta del sujeto pasivo coadyuva a determinados fines que constituyen un objetivo de algún principio rector de la política social o económica del ente público impositor <sup>96</sup>.

La postura adoptada por el TC es la de admitir que las regiones creen tributos extrafiscales, pero dentro siempre de sus competencias.

Debe recordarse cual es la consideración del Tribunal Constitucional respecto de los tributos autonómicos extrafiscales. **Al respecto estos constituyen una fuente de justificación o salvedad de la constitucionalidad de los tributos regionales cuando estos bien recaen sobre hechos imponibles gravados por impuestos estatales o bien inciden sobre materia imponible ya ocupada por el legislador estatal a favor de la de las Entidades Locales al regular su sistema tributario**<sup>97</sup>. Ya desde la inicial sentencia 37/1987 el TC, al elaborar el concepto de tributo extrafiscal, **emplea aquel para considerar la materia imponible desde una perspectiva más amplia de manera que puedan salvarse los límites del art.6.2 y 6.3 de la LOFCA**. Donde existe un posible roce con los impuestos estatales., la extrafiscalidad del tributo permite contemplar la existencia de hechos imponibles distintos dentro de una misma materia imponible<sup>98</sup>. A su vez donde existe un roce con impuestos locales, el concepto de tributo extrafiscal permite apreciar la existencia de varias materias imponibles que concurren en una misma demostración de riqueza. Así cuando existe una aparente coincidencia de materia imponible gravada, el TC trata de separar materias imponibles en función de la comprobación del efecto extrafiscal y por lo tanto disuasorio de conductas presuntamente perseguido a la hora de configurar el tributo regional aparentemente usurpador de la materia imponible reservada a las haciendas locales. En caso de que se produzca una aparente doble ocupación de la misma materia imponible por el tributo autonómico así como por el tributo local, el TC comprobará qué es lo que efectivamente se grava, así como qué efecto va a tener la tributación en la conducta del

---

<sup>96</sup> SSTC 13 de junio de 2006 ( cuestión de inconstitucionalidad 1219/2005)

<sup>97</sup> BORRERO MORO CJ “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P.112

<sup>98</sup> SSTC 37/1987 FJº 13º afirma *que no cabe identificar la «infrautilización» de fincas rústicas -hecho imponible del impuesto andaluz- con la «propiedad» de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto estatal*, a idéntica conclusión llega el TC en SSTC 186/1993 FJº 4º

sujeto pasivo. Así, por ejemplo, el TC en relación con el Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan el Medio Ambiente (IBIAMA) manifiesta “*si el IBIAMA gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones «distorsionadoras del medio ambiente» -como dice la Exposición de Motivos de la Ley- ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el IBI: ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias imponibles dispares*”<sup>99</sup>. Así, para analizar si efectivamente se está gravando o no la referida actividad contaminante el TC continua considerando que “*Sin embargo, el análisis de la estructura del nuevo impuesto autonómico no permite llegar a esta conclusión. En efecto, aunque la Exposición de Motivos exteriorice una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, según la Ley autonómica el hecho imponible del Impuesto lo constituye la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, a saber, las de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas; siendo lo sometido a tributación (verdadera riqueza gravada), el valor de los elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación durante los tres últimos ejercicios o, lo que es lo mismo, articulándose el gravamen con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente que se dice proteger. Estamos, pues, en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones*”.

A idéntica conclusión llega el TC en el FJº 8º de la sentencia 179/2006 en relación con el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente. De manera análoga se adopta la misma consideración en cuanto a la relación entre la conducta del sujeto pasivo y la tributación impuesta, de manera que abiertamente declara “*Como puede apreciarse, la magnitud del gravamen no la determina entonces la mayor o menor incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación, sino única y exclusivamente la mayor o menor facturación, producción, o número de instalaciones de las actividades gravadas, por lo que, al igual que*

---

<sup>99</sup> SSTC 289/2000 FJº 5º

*concluimos en la STC289/2000 con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, la forma de determinación de la base imponible pone de relieve que el tributo cuestionado «no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos» de manera que concluye que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura grava la mera titularidad de bienes inmuebles, con independencia de su aptitud para incidir o no en el medio ambiente, incurriendo de este modo en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA por su solapamiento con la materia imponible del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, reservada a las haciendas locales”.*

De lo expuesto se puede concluir que las Comunidades Autónomas no necesitan a priori vincular su poder tributario a las competencias materiales que tengan asumidas. Tienen por tanto libertad para crear tributos fiscales siempre dentro de los límites que derivan de la coordinación con el sistema tributario estatal y local, el principio de territorialidad y el de no interferencia económica. Sin embargo, cuando la proyección de los sistemas tributarios estatal y local sobre las manifestaciones de riqueza económica es demasiado acaparadora, entonces las Comunidades Autónomas tienen una vía de escape con los tributos extrafiscales que permiten superar los límites del art.6.2 y 6.3 de la LOFCA.

Si las Comunidades Autónomas están legitimadas para configurar sus propios tributos extrafiscales dentro del marco de las competencias que tengan asumidas, si se quiere potenciar su corresponsabilidad en el sostenimiento de los gastos derivados de dichas competencias, se deberá dejar lo más expedita posible la riqueza involucrada o relacionada con dichas competencias asumidas y que podría justificar la generación de un tributo en base al principio de capacidad económica. Esto significa que el Estado debería abstenerse de constituir tributos a partir de hechos imponibles configurados con supuestos de hecho directamente relacionados con dicha competencia. Así a modo de ejemplo si , como se ha asumido por todos los Estatutos de Autonomía<sup>100</sup> , corresponde

---

<sup>100</sup> Competencia asumida por todas las Comunidades Autónomas verbi gracia art.39.10 de la Ley orgánica 2/1983 de 25 de febrero por el que se aprueba el Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares, art.26.1.4 de la Ley Orgánica 3/1983 por el que se aprueba el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid y art. 32.1.2ª de la Ley Orgánica 4/1983 de 25 de febrero por el que se aprueba el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Castilla y León.



a la competencia autonómica el urbanismo y la ordenación del territorio, entonces las regiones podrán , como reconoce el TC, configurar tributos a partir de supuestos de hecho o acontecimientos pertenecientes a esa esfera de la realidad gestionada por vía competencial autonómica, que sirvan de instrumento adicional para ejecutar dicha función reguladora de la actividad urbanística, como por ejemplo el establecimiento de un gravamen por la promoción de viviendas lejos del núcleo urbano de las poblaciones según la lejanía de la ubicación de las futuras viviendas, para desincentivar la excesiva desconcentración de la población con el consiguiente gasto de combustible e incremento de la demanda de servicios públicos. Eso implica que lo que deberá evitarse es que esa clase de acontecimientos o hechos pertenecientes a la realidad gestionada en virtud de la competencia autonómica sean ocupados por hechos impositivos de tributos del Estado , ya que ello mermaría de un modo claro la autonomía de las regiones.

Es claro que la potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado de acuerdo con el art.133.1CE, sin embargo dicha potestad no debe ejercitarse ni debe interpretarse como un cheque en blanco para el Estado, ya que aquel debe respetar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, debiendo evitar cercenarla con sus medidas fiscales y en caso de que no sea inevitable dicha merma tratar de salvaguardarla a través de medidas compensatorias <sup>101</sup>.

En este sentido debe recordarse además la doctrina del TC, que establece que la potestad tributaria del Estado no puede interpretarse de manera que se merme o desmerezca la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas <sup>102</sup>. Su autonomía financiera exige que el sistema tributario configurado por la Constitución a grandes rasgos y por la LOFCA de modo más preciso, sea interpretado de un modo favorable a la subsistencia financiera de los entes territoriales regionales.

Este límite debería respetarse de la misma manera por el Estado tanto al configurar su propio sistema tributario como al regular el sistema tributario local, ya que el límite del art.6.3 de la LOFCA, viene un límite adicional al que ya se contempla en el art.6.2 de la

---

<sup>101</sup> Así la adopción de dichas medidas compensatorias se preveía en el art.6.4 de la LOFCA antes de su reforma aprobada por Ley Orgánica 3/2009 así como el art. 2.1g ) resultante de dicha reforma.

<sup>102</sup> SSTC 150/1990 FJº 3º y 289/2000 FJº 3º

misma Ley. Sería perjudicial que el Estado configurase algún tributo estatal sobre algún aspecto de la realidad gestionada por la región en ejecución de sus competencias, pero igualmente dañino sería que el Estado a través de la configuración de un impuesto local, de acuerdo con la nueva redacción del art.6.3 de la LOFCA, reservase a las entidades locales los hechos imponible directamente relacionados con la referida realidad o actividad regulada por las regiones.

La creación por el Estado de tributos locales sobre materia imponible directamente relacionada con las competencias no financieras a desempeñar por las autonomías era todavía más perjudicial cuando, **a tenor de la antigua redacción del art.6.3 de la LOFCA anterior a la reforma derivada de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, el establecimiento de dicha exacción local implicaba una reserva exclusiva de la completa materia imponible sobre la que recaía para la Hacienda local.

#### 4) La tributación medioambiental, ¿un instrumento válido de ocupación de la materia imponible?

Hasta el momento la tributación medioambiental ha sido uno de los campos sobre los que las Comunidades Autónomas han proyectado su tributación extrafiscal. Dicho campo se ha declarado por algún autor como el campo que más posibilidades ofrece para la tributación regional<sup>103</sup>.

El uso de esta clase de tributación se ha ido extendiendo a lo largo y ancho del Estado a través de numerosos tributos medioambientales autonómicos como: la Ley catalana 6/1993 Reguladora de Residuos, que en su art.33 establece una tasa de gestión de residuos, la Ley 1/1989 de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Cantabria por la que se crea en su Disposición Adicional Primera una Tasa por la Gestión de residuos sólidos, la Ley murciana 1/1995 que Regula el Medio Ambiente que en sus art.45 y 46 crea Impuestos sobre el almacenamiento o depósito de residuos, por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, así como por vertidos al mar; entre otras.

---

<sup>103</sup> ADAME MARTÍNEZ F.D *Tributos propios de las Comunidades Autónomas* Ed. Colmares 1996 P..635

El fundamento de esta clase de tributación parece encontrarse en el objetivo perseguido de internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente <sup>104</sup>. Esta postura consistente en la “*internalización de los costes derivados de actuaciones distorsionadoras del medio ambiente*” se ha recogido por el propio TC cuando, a través de la Sentencia 289/2000, reconoció por primera vez la legitimidad del uso de la tributación medioambiental por las regiones. En efecto en dicha sentencia dice “*si el IBIAMA gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones «distorsionadoras del medio ambiente» -como dice la Exposición de Motivos de la Ley- ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el IBI: ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias imponibles dispares*”<sup>105</sup>. En la referida sentencia el TC plantea la posibilidad de observar la misma materia imponible desde una doble perspectiva una económica y otra medioambiental, a efectos de no considerar la existencia de un gravamen local y regional sobre una misma materia imponible; situación proscrita por el art.6.3 de la LOFCA. Dicha doble visión de la materia imponible no sólo es predicable respecto de la finalidad medioambiental del tributo, sino también respecto de cualquier otra finalidad u objetivo extrafiscal previsto en la Constitución que se persiga por la Comunidad Autónoma a través del tributo y que obedezca a la consecución de las competencias asumidas por esta.

En efecto, la doble consideración de la materia imponible se admitió por primera vez a partir de la Sentencia 37/1987, si bien en relación al concepto más específico y restrictivo que de la misma constituye el hecho imponible<sup>106</sup>. En dicha sentencia se contemplaba la tenencia de fincas rústicas desde una doble perspectiva.1º) la agrícola,

---

<sup>104</sup> Exposición de motivos de la Ley Balear 12/1991 manifiesta “*es la filosofía que inspira la presente Ley, que establece un Impuesto dirigido a compensar, mediante la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, haciendo recaer el peso del gravamen sobre aquellos agentes económicos que, a través de instalaciones y actuaciones determinadas, alteran el equilibrio natural, en tanto que dichas actuaciones sólo a ellos benefician y, en cambio, repercuten en el conjunto del grupo social que se ve en la obligación de soportar sus efectos externos*”.

<sup>105</sup> SSTC 289/2000 FJº 5º

<sup>106</sup> SSTC 37/1987 FJº14º cuando afirma que “*no cabe identificar la «infrautilización» de fincas rústicas -hecho imponible del impuesto andaluz- con la «propiedad» de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto estatal*”

que interesaba a la autonomía andaluza por su competencia en materia de «reforma y desarrollo del sector agrario», como disponía el art. 18.1.4.<sup>a</sup> de su Estatuto de Autonomía entonces vigente, 2º) así como desde la meramente económica que atendía a la propiedad de las fincas, interesando aquella al Estado por su Impuesto sobre el Patrimonio.

Es claro que en ambos casos, el del IBIMA y el Impuesto sobre Tierras infrautilizadas, es la conducta del sujeto pasivo del tributo la reveladora de capacidad económica, si bien aquella capacidad se aprecia de un modo indirecto. Por ello puede decirse que **es una conducta “in haciendo” o “non haciendo” la que se considera materia imponible en sí misma siendo generadora de riqueza o bien real o potencial**<sup>107</sup>, extrayéndose de la misma una consecuencia económica<sup>108</sup>. En el caso del IBIMA la conducta gravada viene a ser una conducta in haciendo consistente en la “actividad contaminante” denominada así por el TC. Mientras en el caso del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, la conducta del sujeto pasivo es in non haciendo, consistente en no cultivar las tierras que le pertenecen.

La observancia del medio ambiente como un bien jurídico a proteger deriva de la constitución por su art.45, implicando no sólo un derecho de los ciudadanos a su disfrute, sino también un deber por los poderes públicos de adoptar aquellas medidas que se estimen más oportunas para garantizar dicho disfrute por la sociedad. Por ello el tributo medioambiental se erige como un instrumento adicional e idóneo para lograr dicho objetivo. Así algunos autores como HIGON TAMARIT y ROIG COTANDA destacan respecto de los tributos medioambientales que: 1º) proporcionan incentivos a la innovación y al desarrollo de tecnologías y productos menos contaminantes 2º) representan un menor coste de control de la contaminación para el conjunto de la

---

<sup>107</sup> SSTC 37/1987 FJ13º in fine

<sup>108</sup> SSTC 37/1987 FJº 13º in fine manifiesta que *“la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial”*, SSTC 168/2004 FJº 10º en cuarto párrafo se dice *Todo ello nos conduce a **identificar como objeto del gravamen el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades** citadas en el art. 59.I de la Ley. Actividades e instalaciones cuya especial potencialidad para provocar situaciones de grave riesgo colectivo, catástrofes y calamidades públicas que deban combatirse mediante la puesta en marcha de los instrumentos de protección civil”*

sociedad y 3º) constituyen una notable fuente potencial de recursos<sup>109</sup>. Muy acertada resulta la postura de MARTÍN MATEO R. quien describe que son instrumentos adecuados para desanimar las conductas contaminadoras y redistribuir entre un elevado número de agentes, los costos de las instalaciones necesarias para evitar que se produzcan daños medioambientales<sup>110</sup>.

A pesar del pronunciamiento favorable del TC, sobre la tributación medioambiental se plantea una duda esencial que asalta a algunos autores como BORRERO MORO, como es la cuestión relativa a cual sería la materia imponible afectada por dicha tributación ambiental. Al respecto dicho autor, en relación con la sentencia 289/2000 del TC referente a la Ley balear 12/1991, considera que la riqueza gravada por el Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden el Medio Ambiente IBIMA no constituye la actividad económica que genera la contaminación, ya que entre otras objeciones ello podría implicar una yuxtaposición del referido IBIMA y el Impuesto sobre Actividades Económicas local, ni tampoco las instalaciones afectas a la actividad contaminante entendidas como patrimonio ya que en ese caso colisionaría con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles también de titularidad local. Dicho autor concluye por tanto que cuando el TC refiere en el Fundamento Jurídico 5º a *actividad contaminante*, como actividad sobre la que se proyecta la tributación, aquella debe entenderse como contaminación haciendo referencia a la incidencia degradadora del medio. Por ello concluye que la capacidad económica sometida a tributación consiste en “la capacidad de afectar al medio ambiente”<sup>111</sup>. Dicha interpretación permite concluir que el TC a partir de su sentencia 289/2000 asumió el principio denominado de “quien contamina paga”, en virtud del cual corresponde al sujeto que daña a la naturaleza soportar los gastos para repararla<sup>112</sup>. Dicho principio se recogió por primera vez en la reunión de la OCDE de 26 de mayo de 1972<sup>113</sup>, acabando institucionalizándose de manera que

---

<sup>109</sup> HIGON TAMARIT y ROIG COTANDA citados por F.D ADAME MARTÍNEZ Tributos propios de las Comunidades Autónomas Ed. Colmares 1996 P.639

<sup>110</sup> MARTÍN MATEO R Tratado de Derecho ambiental Vol.I Ed.Trivium 1991 P..240

<sup>111</sup> BORRERO MORO C.J “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P. 115 a 118

<sup>112</sup> ADAME MARTÍNEZ F.D Tributos propios de las Comunidades Autónomas Ed. Colmares 1996 P.641

<sup>113</sup> También se recogió en el ámbito de la UE en la Recomendación 75/436/ EURATOM/CECA/CEE adoptada por el Consejo el 3 de marzo de 1975 (DOCE L194 de 25 de julio de 1975)

también se ha recogido en el ámbito de la UE en el antiguo art.130 R del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, actual art.174.2

Debe recordarse que frente a la postura de BORRERO MORO en la que se defiende que la capacidad para afectar al medio ambiente puede considerarse como una manifestación más de la capacidad económica, se levantan otras posturas como la de GARCIA NOVOA que entiende que los tributos medioambientales constituyen una excepción del principio de capacidad económica <sup>114</sup>. Dicho autor recuerda que nuestro TC ha asumido, al igual que lo hicieron la Corte Costituzionale Italiana (Sentencias 49 de 1969 y 45 de 1968) y el Tribunal Constitucional Alemán Federal (Sentencia 22 de mayo de 1963), que la finalidad recaudatoria no es exclusiva en el tributo y que el abandono de esa finalidad primordial de obtener ingresos no desnaturaliza a los impuestos ni los convierte en figuras de otra especie <sup>115</sup>. Dicho autor concluye que *“para la jurisprudencia del TC lo que realmente se exige es que los tributos no desconozcan la capacidad económica, pudiendo no estar inspirados exclusivamente en la misma, por lo que la mera utilización del tributo con fines medioambientales no supone por sí sola una vulneración de las exigencias de capacidad económica”*.

Dicha postura merece contestación y crítica, ya que se aparta de la propia noción del concepto que configura al tributo. La mayor parte de la doctrina entiende que el carácter esencial del tributo consiste fundamentalmente en que es una institución jurídica que se encamina o dirige a la obtención de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos <sup>116</sup>. En la propia Ley 58/2003 General Tributaria, al definirse el concepto de tributo, en su art. 2 aquel se definen de un modo explícito como *“ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el*

<sup>114</sup> GARCIA NOVOA C. Reflexión sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica en obra colectiva *La Financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 453

<sup>115</sup> PALAO TABOADA C. *En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria* Ed. Civitas REDF nº 50 año 1988 P.444.

<sup>116</sup> CALVO ORTEGA R *Derecho tributario Parte General* ed. Thomson Aranzadi 2008 P.123, en este sentido se ha pronunciado MENÉNDEZ MORENO A. cuando afirma que el fin que persigue el tributo es financiar los gastos que origina la cobertura de necesidades públicas en *Derecho financiero y Tributario Parte General* Ed.Lex Nova 2007 P.147

sostenimiento de los gastos públicos”. Así se puede apreciar que el legislador considera siempre al tributo como una institución dirigida a la recaudación de recursos financieros para el sostenimiento del gasto público. Ello implicará que el principio de capacidad económica debe respetarse siempre, configurándose el tributo siempre en torno a dicho principio, aunque además se quiera conseguir con él un objetivo extrafiscal. Así en efecto, en el segundo párrafo del art.2.1 de la LGT se admite, después de volver a recordarse por segunda vez en el mismo artículo la primera e indisponible función recaudatoria de los tributos, que además podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. La reiteración de la esencial función recaudatoria de los tributos no es casual, sino que obedece a la clara intención del legislador de que a la hora de configurarse un tributo se atienda siempre a dicha función y por lógica consecuencia al principio de capacidad económica.

Así el TC ha fijado en su jurisprudencia que *“el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”*<sup>117</sup>.

Finalmente por si todavía nos quedaran dudas de esa principal y vital función recaudatoria que el tributo ha de tener en todo caso el TC, en relación con los tributos extrafiscales, ha declarado *“Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, F. 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; STC 186/1993, de 7 de junio, F. 4 a)]*<sup>118</sup>.

---

<sup>117</sup> SSTC 276/2000 FJº 4º así como SSTC 182/1997, de 28 de octubre FJº 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJº 18º

<sup>118</sup> SSTC 276/2000 FJº 4º párrafo 6º

Debe recordarse que el propio TC ha recordado que el principio de capacidad económica es un límite al poder legislativo en materia tributaria que en todo caso se ha de respetar, sin perjuicio de que *“el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”*<sup>119</sup>.

SAINZ DE BUJANDA recalca que la característica nuclear de los tributos, la que los diferencia del resto de ingresos públicos de derecho público y constituye el fundamento o justificación legitimadora de su exacción, es precisamente la capacidad económica de sus deudores o destinatarios<sup>120</sup>.

De todo lo anterior se puede concluir que los tributos medioambientales podrán orientarse al cumplimiento de determinados fines constitucionalmente previstos, sin embargo la consideración de la capacidad económica del obligado tributario que debe soportarlo deberá ser tenida siempre en consideración en todo momento. De esta manera la fijación del gravamen debe atender siempre a la capacidad económica del obligado tributario, sin perjuicio que dicho gravamen se vaya a modular en atención al fomento de la realización de fines señalados dentro de los principios rectores de la política social y económica de la Constitución, cuya materialización concierne a todos los poderes públicos. En los tributos medioambientales la materia imponible que se grava constituye el especial aprovechamiento que del medio ambiente realiza el sujeto pasivo, que a su vez obtiene un lucro determinado, la cual es diferente de la actividad económica que en sí puede constituir dicho aprovechamiento, así como de los elementos patrimoniales afectos a la misma. Dicho gravamen deberá modularse atendiendo a su capacidad económica. En este sentido HERRERA MOLINA ha señalado que las medidas tributarias deben estar rodeadas de exigencias de proporcionalidad de manera que “se intervenga de la manera más moderada cuando no existan otros medios que permitan alcanzar los objetivos sin afectar a la capacidad económica y que los beneficios

---

<sup>119</sup> SSTC 221/1992 de 11 de diciembre FJº 4º

<sup>120</sup> SAINZ DE BUJANDA referido por MENÉNDEZ MORENO A. cuando afirma que el fin que persigue el tributo es financiar los gastos que origina la cobertura de necesidades públicas en *Derecho financiero y Tributario Parte General* Ed.Lex Nova 2007 P.148



ambientales derivados de la medida y el sacrificio que implica para la capacidad económica se aquilaten adecuadamente”<sup>121</sup>.

Una vez analizada la naturaleza de la tributación medioambiental, se puede comprobar que dicha tributación trata de eludir los conceptos tradicionales de materia imponible como la renta, patrimonio y el consumo, acudiendo a un concepto más amplio de materia imponible como es la actividad contaminante, entendida como la capacidad de afectar al medio ambiente, como exponía BORRERO MORO. Es claro, a raíz de la crítica realizada a GARCÍA NOVOA, que el tributo medioambiental no constituye una excepción al principio de capacidad económica, ya que si se prescindiera de dicho principio al configurarse, sería incluso dudoso que se considerase un tributo, al perder su carácter fundamental, pudiendo derivar su naturaleza más bien hacia el campo de las sanciones. “Quien contamina paga” en estos tributos medioambientales, pero dicho pago será siempre respetuoso con la capacidad económica del obligado al pago así como proporcional a la finalidad extrafiscal que se persigue con el tributo, que será siempre adicional a la finalidad recaudatoria. El gravamen debe ajustarse a la capacidad económica del sujeto pasivo como predicaba HERRERA MOLINA, ya que de lo contrario nos veríamos ante una sanción en la que, a la hora de fijar su cuantía, se atiende a otros criterios distintos a la capacidad económica, como la reiteración, intencionalidad, naturaleza de los perjuicios causados o reincidencia como señala el art.131 de la LRJPAC.

Desde luego que las actividades que se pueden considerar como directa o indirectamente contaminantes son múltiples, ello permite considerar la posibilidad de creación de multiplicidad de tributos medioambientales regionales que serán perfectamente válidos para ocupar la materia imponible identificada como “actividad contaminante” mientras se mantenga por el TC la referida postura de doble visión de la materia imponible que constituye una vía de escape respecto de los límites de los art.6.2 y 6.3 de la LOFCA.

---

<sup>121</sup> HERRERA MOLINA P.M *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons – Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, 2000. P. 163

ADAME MARTÍNEZ contempla multiplicidad de situaciones que pueden considerarse materias impositivas a gravar por medio de un tributo autonómico. Así por ejemplo, en relación con la protección de la atmósfera contempla la posibilidad de la configuración de un impuesto autonómico en el que se tomarían las características técnicas de los vehículos para determinar sus emisiones contaminantes. Dicho impuesto no tendría que haber acudido a la técnica de doble perspectiva de la materia imponible, considerando la habilitación legal del legislador estatal actualmente existente para que las regiones aprovechen la misma materia imponible que la gravada por IVTM local prevista de acuerdo con el art.6.3 de la LOFCA según su redacción anterior a la reforma de la LOFCA aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre. También contempla la posibilidad de crear tributos autonómicos sobre las emisiones contaminantes o sobre productos que contienen sustancias altamente contaminantes, de manera que los sujetos pasivos sean los titulares de las instalaciones y actividades emisoras de las sustancias contaminantes, considerando como base imponible la suma de las cantidades emitidas durante el año natural. Igualmente predica la posibilidad de gravar a aquellas actividades que generan residuos que requieren un tratamiento, si bien en este caso considera su mejor encaje como una tasa debido a la actuación administrativa de gestión de los referidos residuos. Orientándose por medio de la Ley catalana 6/1993 reguladora de residuos, determina que el sujeto pasivo de este impuesto deberían ser quienes tengan la condición de productores o poseedores de los residuos cuyo tratamiento y gestión están reservadas al sector público. El referido autor aboga por la creación de tributos para financiar la protección de espacios naturales, de manera que refiere la existencia en Francia de una tasa departamental de espacios naturales sensibles que grava los proyectos de edificación que pretendan ejecutarse en zonas calificadas como espacios naturales protegidos, si bien aprecia el posible conflicto con el Impuesto sobre Construcciones Obras e instalaciones local que recae sobre esas mismas construcciones, incluso alude a la posibilidad de establecer una tasa regional por la realización de labores de deforestación <sup>122</sup>.

La tributación medioambiental, a pesar de tener la virtualidad de poder proyectarse sobre una materia imponible como la actividad contaminante que permite albergar

---

<sup>122</sup> ADAME MARTINEZ *Tributos propios de las Comunidades Autónomas* Ed. Comares 1996 P.643 a 661

numerosos hechos imponibles, tiene un cierto inconveniente que deriva de la legislación armonizada que en materia medioambiental se ha impuesto a nivel europeo. Así tenemos la Directiva 2000/60 CE por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, donde se impone que los Estados miembros garanticen una política hidrológica que contribuya a la recuperación del coste de los servicios relacionados con el uso del agua, incluidos los costes medioambientales, de acuerdo con el principio quien contamina paga. También existe la Directiva 2003/87 CE sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, modificada por la Directiva 2004/101 CE para cumplir con el compromiso de Kyoto que ha dado lugar al Plan Nacional de Derechos de Emisión del art.15 del Real Decreto Ley 5/2004, finalmente debe traerse a colación el sexto Programa de Acción Comunitaria en materia de Medio ambiente (Decisión 1600/2002 CE del Parlamento Europeo y del Consejo que prevé el depósito en vertedero sólo en caso de no existir ninguna forma de valorización del Residuo. El Estado español debe responder ante la UE del cumplimiento de la normativa anteriormente referida, sin perjuicio que, de acuerdo con el principio de autonomía institucional, acuñado por el TJCE, admita que la ejecución de las obligaciones normativas pueden ser confiadas por los Estados a determinados órganos internos conforme con el sistema constitucional de cada Estado miembro.

Dicha posición de responsabilidad del Estado frente a la Unión Europea, hace concluir a GARCÍA NOVOA que el Estado debe establecer una política global, fijando las líneas maestras del sistema fiscal medioambiental, aprovechando la competencia que tiene de acuerdo con el art.149.1.23ª CE en materia de legislación básica sobre protección del medio ambiente, de acuerdo con la doctrina del TC en Sentencia 102/1995 así como en Sentencia 64/1982 FJº 4º. Todo ello, establece el citado autor, sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas de régimen común ejerciten su poder tributario para crear sus propios tributos ambientales <sup>123</sup>.

Frente a la postura de GARCÍA NOVOA, de nuevo cabe plantear una serie de objeciones, ante todo debe atenderse a la circunstancia esencial de que la anterior

---

<sup>123</sup> GARCIA NOVOA C *Reflexión sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica* en obra colectiva *La Financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 459-460

normativa europea no contiene una regulación exhaustiva de la tributación medioambiental. En efecto, por ejemplo en la Directiva 2000/60 CE, sólo se contiene un artículo referente a la tributación en materia de aguas. Además el aludido artículo 9 no contiene ninguna prescripción precisa salvo la imposición expresa del principio tributario conforme al cual “quien contamina paga”. Dicho art.9 impone que a más tardar en el año 2010 los Estados miembros establezcan “*una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industria, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III*”. Desde luego que la normativa referida no implica un campo limitado para la tributación ambiental de las Comunidades Autónomas, máxime cuando impone pautas que ya se siguen por aquellas tales como *internalización de los costes derivados de actuaciones distorsionadoras del medio ambiente* así como el principio de *Quien contamina paga*, ya asumidos por la normativa tributaria regional. Además la Directiva 2003/87 CE sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero carece de previsión normativa alguna en materia tributaria.

Expuesto lo anterior la postura mantenida por GARCÍA NOVOA de que se imponga una normativa tributaria básica en materia de medio ambiente carece de sentido. No hay de momento una necesidad real de armonizar salvo la observancia del principio de quien contamina paga en el caso de la tributación sobre los diversos usos del agua.

Respecto del uso de la competencia prevista en el art.149.1.23ª CE para establecer unas líneas maestras en materia tributaria medioambiental, debe recordarse que **el tributo medioambiental es ante todo un tributo y como tal tiene una finalidad primordial que es la de recaudar recursos para el sostenimiento de los gastos públicos** tal y como establece el art.2 de la LGT así como inveterada jurisprudencia del TC a la que se ha aludido anteriormente. Por ello se considera de muy difícil encaje que el Estado, en virtud de su competencia legislativa básica en materia de medio ambiente, establecida para garantizar un mínimo de uniformidad normativa en todo el territorio nacional sobre dicha materia, pueda condicionar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que en principio sólo se sujetan a un fin que expresamente determinado en la Constitución que es alcanzar la solidaridad entre las diferentes partes del territorio nacional. En este sentido el TC en Sentencia 102/1995, referida también por GARCÍA

NOVOA, en el FJº 3º tercer párrafo en relación a la transversalidad de la competencia relativa al medio ambiente aclara “ *la transversalidad predicada no puede justificar su «vis expansiva», ya que en esta materia no se encuadra cualquier tipo de actividad relativa a esos recursos naturales, sino sólo la que directamente tienda a su preservación, conservación o mejora*”. Expuesto lo anterior difícilmente puede predicarse la posibilidad de que el Estado regule un mínimo en materia de tributos medioambientales, ya que las medidas tributarias en materia de medio ambiente no constituyen una actividad que directamente incidan en la preservación, conservación y mejora del medio ambiente, puesto que, como se ha explicado , tienden a incentivar indirectamente determinadas conductas favorables para el medio ambiente a través de la concesión de beneficios fiscales a favor de los sujetos pasivos que las adoptan. En ese sentido los sujetos pasivos podrán adaptar o no su conducta a las condiciones legalmente establecidas para obtener los referidos beneficios fiscales, pero en ningún caso estarán obligados directamente a ello por el tributo medioambiental.

Además debe apreciarse que el principio de “Quien contamina paga” constituye un principio básico en la normativa tributaria medioambiental vigente hasta el momento. Ese principio resulta difícilmente salvable cuando se habla de un tributo extrafiscal medioambiental, ya que en caso de trasladarse la condición del sujeto pasivo al consumidor final receptor del bien o servicio que provienen de la actividad contaminante, entonces el tributo medioambiental recaería ineludiblemente sobre una materia distinta de la “actividad contaminante”. En efecto recaería sobre el consumo pudiendo coincidir con hechos imponibles ya gravados por el Estado como los que configuran el IVA o alguno de los Impuestos Especiales sobre los que existe también normativa armonizada por la UE.

Ello podría plantear la cuestión antes analizada de si sería posible establecer un gravamen regional en aquellas transacciones que ya resultan gravadas por el IVA. Al respecto habría que considerar las limitaciones que sobre dicha posibilidad de introducir gravámenes adicionales al IVA ha establecido la Directiva 2006/112 cuyo artículo 401 recoge el contenido del antiguo art.33 de la Sexta Directiva 77/1988 CEE, que vuelven a reiterarse básicamente respecto de los impuestos especiales en la Directiva 92/12

relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

De acuerdo con la referida normativa y la jurisprudencia que sobre la misma existe del TJCE <sup>124</sup>, en relación con el IVA debería evitarse que el gravamen a satisfacer por el consumidor final sobre los productos que hubieran causado en su generación contaminación o residuos no deseados, pudiera considerarse como un impuesto sobre el volumen de negocios. Al respecto se aprecia una facilidad relativa de compatibilidad de un impuesto regional que gravase la adquisición de un bien cuya producción ha generado contaminación por las siguientes circunstancias: A) no recaería con carácter general, sino sólo respecto de determinados bienes cuya generación causara una especial contaminación. B) podría constituir bien un tipo proporcional sobre el valor del bien( visto que al recaer sobre unos bienes concretos ya no reuniría las características esenciales del IVA como es su generalidad) o también una cuota fija en función de la categoría a la que perteneciera el bien, evitándose así toda proporcionalidad con el valor del bien C) se percibiría únicamente en la fase de puesta a disposición del consumidor final, no aplicándose, como se hace en el IVA, a cada una de las fases del proceso de producción y distribución. Además no se originaría ningún tipo de formalidad relacionada con el paso de una frontera para los intercambios entre los Estados Miembros de los productos gravados. Una postura idéntica a la mantenida se adoptó por el TJCE en Sentencia de 9 de marzo de 2000 en su considerando 24 y 25 cuando dice que “ *se deduce que el impuesto sólo se aplica sobre una categoría de bienes, al gravar exclusivamente la entrega a título oneroso de helados, incluidas frutas transformadas que contienen o las suministradas en ellos ... en consecuencia procede responder a la primera cuestión que el art.33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento de un tributo como el impuesto sobre las bebidas controvertido*”

En cuanto a la compatibilidad del supuesto gravamen autonómico sobre el consumo de productos cuya producción es particularmente contaminante, en relación con los Impuestos Especiales armonizados, aquella se plantea de más difícil encaje al incrementarse los requisitos de compatibilidad de acuerdo con los apartados 2 y 3 del

---

<sup>124</sup> Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 7 de mayo de 1992 Asunto C-347/90 considerando 12 así como sentencia de 3 de marzo de 1988 Asunto 252/86 considerando 14

art.3 de la Directiva 92/12. En efecto de acuerdo con dicho artículo es necesario que se persiga con la tributación una finalidad específica no recaudatoria<sup>125</sup>, requisito que es fácilmente realizable sobre todo si de tributación medioambiental o extrafiscal de cualquier otro tipo se trata.

En segundo lugar es necesario respetar las normas de determinación de la base imponible, devengo, liquidación y control del IVA o Impuestos Especiales. En este caso el TJCE ha aclarado que *“debe considerarse que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Es suficiente que los impuestos especiales que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria”*<sup>126</sup>.

Debe tenerse en cuenta que no siempre la tributación regional sobre el consumo de productos cuya generación causa contaminación va a recaer sobre bienes sujetos a un Impuesto Especial, ya que fuera de la producción de hidrocarburos, tabaco y bebidas alcohólicas, de momento no recae ninguna otra imposición especial. En los casos en que así sucediera bastaría que el tributo asimilase la técnica de determinación de la base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto especial concurrente para

---

<sup>125</sup> TJCE Sentencia en Asunto 437/1997 ha aclarado en considerando 32 y 33 que Según el Gobierno austriaco, la finalidad específica del impuesto sobre las bebidas consiste en reforzar la autonomía financiera de las entidades territoriales. Pues bien, el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, como acaba de indicarse, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

<sup>126</sup> TJCE Sentencia en Asunto 437/1997 ha aclarado en considerando 47 además aclara en el 48 *A este respecto, procede destacar que el impuesto sobre las bebidas no respeta el sistema general de las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas. En efecto, se aparta de los métodos de liquidación de los impuestos especiales puesto que su importe se determina con relación al valor del producto, y no sobre la base del peso del producto, de la cantidad del producto o del alcohol que contiene. Además, no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que sólo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales.*

*49 El impuesto sobre las bebidas tampoco respeta el sistema general de las normas aplicables con relación al IVA. Con independencia del hecho de que no es incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva, dicho impuesto no cumple las normas aplicables con relación al IVA por lo que se refiere a las disposiciones sobre la liquidación y el devengo. En efecto, únicamente se percibe en el momento de la venta al consumidor y no en cada fase del proceso de producción y de distribución; además, se calcula sin deducción alguna del impuesto soportado anteriormente*

cumplir con las exigencias del art.3.2 de la Directiva 92/12 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Existen dos objeciones que podrían constituir un óbice a esta clase de tributación autonómica sobre el consumo de bienes cuya producción es contaminante. La primera sería el hecho de que los tributos medioambientales tienen como finalidad la *internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente*. Por ello a través de dicha técnica de gravamen sobre el consumidor y no sobre el productor contaminante, el sujeto directamente generador de contaminación no soportaría el coste de control y reparación de los daños causados por la contaminación, siendo repartido en el conjunto de la sociedad. No obstante es evidente que si no hay consumo de bienes, cuya producción causa contaminación, su oferta disminuye ralentizándose o paralizándose el proceso de producción. Por ello el origen de la contaminación puede incluso localizarse en el consumidor que reclama bienes que para su generación es necesario contaminar.

Sin embargo en ocasiones se puede tratar de bienes cuya demanda es incontenible por tratarse de bienes de primera necesidad. Por ello debería proyectarse este tipo de impuesto para bienes respecto de cuyo consumo existan alternativas menos contaminantes, como por ejemplo la adquisición de bolsas de papel en vez de plástico, o la adquisición de botellas de vidrio en vez de plástico, al ser las primeras más fácilmente reciclables. De acuerdo con dicha hipotética tributación podría instaurarse un impuesto regional sobre el consumo de botellas de plástico, rebajándose el tipo o incluso eximiéndose la compra de botellas de cristal.

Otra objeción es que la carga tributaria puede desplazarse territorialmente, de manera que se grave el consumo de un bien cuya producción se ha verificado en otra región. En principio de acuerdo con las estrictas reglas del art.9 de la LOFCA, si la adquisición o transmisión del bien ha producido en el territorio de una Comunidad Autónoma, ninguna objeción existe para que esta la grave con su propia tributación. Sin embargo si dicha imposición sobre el consumo tuviera como finalidad proteger el medio ambiente, podría considerarse que aquella medida debería tender a la protección del medio ambiente de la Comunidad Autónoma impositora debido a que su competencia en materia de medio ambiente asumida de acuerdo con su Estatuto de Autonomía tiene



como límite su propio territorio<sup>127</sup>. Sin embargo debe recordarse que el Tribunal Constitucional ha admitido que los efectos del ejercicio de competencias autonómicas se extienda más allá de sus límites territoriales, precisamente a raíz del ejercicio de las competencias que las Comunidades Autónomas tienen en materia de medio ambiente

<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> SSTC 65/1998 FJº 5º es preciso distinguir dos distintas funciones del «territorio» dentro del orden constitucional de competencias: El «territorio» como límite general del ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de sus propias competencias (en el sentido del art. 25.1 EAC: «Todas las competencias mencionadas en los anteriores artículos y en los demás del presente Estatuto se entienden referidas al territorio de Cataluña»); y el «territorial» como criterio específico de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en determinadas materias, y que supone una delimitación de las respectivas competencias según el alcance intra o supracomunitario de las mismas.

<sup>128</sup> SSTC 194/2004 FJº 16º

## CAPITULO V

- 1) El gravamen de la materia imponible por las regiones, procedimiento de ocupación.
- 2) Las fuentes impositivas a utilizar y evitar en la creación de tributos para no infringir los límites previstos en la LOFCA.

- 1) El gravamen de la materia imponible por las regiones, procedimiento de ocupación.

La exacción sobre la materia imponible impuesta por los distintos entes públicos territoriales que existen en España, puede producir dos situaciones de aprovechamiento de la misma que son: a) el aprovechamiento exclusivo y b) el compartido.

Puede suceder que una Hacienda territorial grave una materia imponible de modo exclusivo sin concurrir las demás; bien por impedir el ordenamiento jurídico un gravamen simultáneo por los distintos niveles de Hacienda territorial existentes, bien por no resultar interesante la fuente impositiva aprovechada para el resto de los niveles territoriales de Hacienda.

También puede existir un aprovechamiento compartido por permitirlo el ordenamiento jurídico y además resultar conveniente para las Haciendas territoriales partícipes.

El aprovechamiento compartido puede materializarse a través de una doble vía, bien participando las distintas Haciendas de la misma materia imponible a través de los tributos propios de cada una de ellas o aprovechando todas un mismo tributo como instrumento para explotar conjuntamente la misma fuente de riqueza; como es el caso de los recargos así como de los tributos cedidos parcialmente.

En el primer caso, al emplearse las mismas fuentes de riqueza por diferentes sistemas tributarios, estaríamos ante sistemas tributarios de existencia superpuesta. Mientras, en el caso de aprovechamiento de la materia imponible a través de un mismo tributo estaríamos, bien ante un sistema tributario único o ante varios sistemas tributarios de existencia aislada de aprovechamiento compartido.

Los sistemas tributarios nacionales de Estados Unidos y Canadá constituyen dos claros ejemplos de sistemas tributarios de existencia superpuesta, donde pueden coexistir dos tributos idénticos pertenecientes a dos entes territoriales distintos.

Mientras, un modelo de sistema tributario único de aprovechamiento compartido es el Alemán, donde los mismos tributos se explotan simultáneamente por dos entes territoriales distintos tal y como sucede con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como en el Impuesto sobre Sociedades de dicho país al compartirse al 50% lo recaudado a través de dichos tributos por el Estado Federal y los Lander o Estados federados.

De lo expuesto, se comprueba que en España, la única fórmula de aprovechamiento unilateral de una materia imponible por una Comunidad Autónoma, sólo puede tener lugar si aquella establece un tributo sobre una materia concreta, siempre que no concurre otro tributo de otro ente público territorial, toda vez que el constituyente en un principio no ha reservado ninguna fuente de riqueza a ninguna Hacienda territorial concreta.

Centrando el análisis sobre la ocupación, debe apreciarse que hasta el momento, a la hora de ocupar la materia imponible, las regiones no han tenido proscrita expresamente ninguna materia imponible aunque han tenido que respetar las figuras tributarias que sobre aquella hubieran establecido las Haciendas de los otros niveles de organización territorial, debido a los límites que el art.6 de la LOFCA hasta ahora ha impuesto a las Comunidades Autónomas a la hora de establecer sus tributos.

De acuerdo con el apartado 2 de dicho precepto, como se ha referido anteriormente, las regiones no pueden gravar aquellos supuestos de hecho concretos de contenido económico o manifestaciones de riqueza específicas denominados hechos imponibles, que, integrándose en una determinada materia imponible más amplia, ya han sido empleados por el Estado para configurar sus tributos.

El segundo límite contenido en el apartado 3 del art.6 de la LOFCA hasta la última reforma de la LOFCA aprobada por Ley 3/2009 de 18 de diciembre, era originariamente todavía más restrictivo al prohibir a las Comunidades Autónomas

explotar la misma materia imponible que la gravada por los tributos locales salvo autorización expresa por la legislación reguladora de la Hacienda local; siendo ese término de “materia imponible” un concepto de la manifestación de la capacidad económica del individuo más amplio del que constituye el hecho imponible<sup>1</sup>.

A pesar de lo anterior, con la actual redacción del art.6.3 de la LOFCA, en la que sólo se prohíbe a las Comunidades Autónomas gravar los mismos hechos imponibles que ya son gravados por los tributos locales, la potente limitación que antes dicho precepto constituía tras la doctrina instaurada por el TC a partir de su Sentencia 289/2000, se ha rebajado al mismo nivel que el establecido en el art.6.2. En este sentido el legislador orgánico, con la nueva reforma de la LOFCA, ha habilitado incluso expresamente el uso por las Haciendas autonómicas de la materia imponible inicialmente reservada a las Haciendas locales por la legislación reguladora de estas últimas sin necesidad de la autorización legislativa expresa y singular que anteriormente se exigía para ello<sup>2</sup>.

Los límites tan estrechos que, **hasta la reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, ha marcado el art.6 de la LOFCA, han conllevado como resultado la existencia de tres sistemas tributarios de existencia parcialmente aislada. Es parcial dicho aislamiento porque, mientras que la explotación común y simultánea de materias imponibles por el Estado y las Entidades Locales se ha admitido, existiendo superposición de los tributos de estos entes territoriales; el empleo compartido de la misma fuente de riqueza por las regiones está limitado cuando aquella ya ha sido gravada por el Estado y Entes locales, habiendo estado incluso prohibido, salvo autorización expresa del legislador, en el caso de la concurrencia con un tributo local<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup>STC 289/2000 FJº 4º así como SSTC 179/2006 FJº 4º

<sup>2</sup> El nuevo artículo 6.3 literalmente establece que “ *Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen local reserve a las Corporaciones locales*”.

<sup>3</sup> Todo ello debido a que el art.6.3 inicialmente prohibía el uso por las regiones de la misma materia imponible que la gravada por la Hacienda local salvo autorización expresa del legislador competente en materia de Régimen local. Así dicho artículo decía “Las CCAA podrán establecer y exigir tributos sobre las materia que la legislación de Régimen local reserve las Corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”.

La situación de aislamiento de los tributos regionales respecto del campo de fuentes de riqueza gravadas por el Estado y las Entidades locales, fruto de la originaria redacción de la LOFCA en su artículo 6 así como la doctrina del TC sobre su interpretación instaurada a partir de la referida Sentencia 289/2000<sup>4</sup>, ha sido lo que ha desembocado en la actual situación de discriminación de la Hacienda autonómica.

La existencia aislada del sistema tributario regional respecto del estatal y local, ha supuesto el anquilosamiento de los sistemas tributarios regionales, al haber encontrado hasta ahora serias dificultades para no invadir hechos impositivos o materias impositivas ya ocupados previa y respectivamente por el Estado y las Corporaciones Locales.

En cierta medida las Comunidades Autónomas se encuentran limitadas debido a que las principales manifestaciones de riqueza ya se encuentran gravadas por el Estado. En efecto el propio Tribunal Constitucional ha reconocido que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales”<sup>5</sup>. En este mismo sentido se ha pronunciado la doctrina. Así muy ilustrativamente SIMÓN ACOSTA indica el sistema tributario estatal “*adquiere un carácter omnicomprensivo de manera que agota prácticamente todos los objetos de imposición de manera que recae sobre todas las fuentes de riqueza : grava las rentas en el momento de su obtención, en el momento de su empleo o gasto (consumo) los incrementos patrimoniales que no constituyen renta, las transmisiones y actos jurídicos de contenido económico así como la posesión de bienes*”<sup>6</sup>.

Dicho panorama hace muy difícil el que las regiones puedan encontrar hechos impositivos de relevancia recaudatoria, al haber sido estos acaparados por el Estado principalmente a través del IRPF, IVA e IS.

Aún así parece que todavía quedaría un margen de maniobra para las Haciendas regionales cuando el TC aclara que el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos

<sup>4</sup> La doctrina establecida en el FJº 4 de la sentencia 289/2000 ha sido seguida en posteriores por el TC en Sentencias 168/2004 FJº 6º y 179/2006 FJº 3º

<sup>5</sup> SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º

<sup>6</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.35-36

*materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado* de manera que concluye que “Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente”<sup>7</sup>.

A pesar de la anterior jurisprudencia, ese margen de maniobra por el que las regiones pueden gravar la misma materia imponible que el Estado, quedaba también casi anulado por dos motivos. Por un lado el carácter tan abierto y genérico con el que se definen los hechos imponibles de los tributos estatales, hace muy difícil encontrar dentro de la materia imponible desde la que proceden aquellos un nuevo hecho imponible que no coincida con su supuesto de hecho configurador.

Por otro lado, existe un segundo óbice ya que las principales materias imponibles aprovechadas por el Estado, de las que también podría aprovecharse la Hacienda regional según la referida interpretación del art.6.2 de la LOFCA, se encuentran también ocupadas por el sistema tributario local. Así el patrimonio de más valor que es el inmobiliario se grava no sólo por el IP, sino también por el IBI; las actividades económicas que son grandes generadoras de recursos no sólo por el IRPF y el IS, sino también por el IAE; las ganancias patrimoniales inmobiliarias no sólo por el IRPF, sino también por el IVTNU<sup>8</sup>.

Esa concurrencia de tributos locales hizo que, antes **de la última reforma de la LOFCA establecida por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, el art.6.3 de la LOFCA impidiera una ulterior ocupación de aquellas fuentes de riqueza por las regiones debido a la doctrina del TC que sobre su interpretación adoptó a partir de su Sentencia 289/2000 estableciendo en su FJº 4º que dicho precepto “*reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico*».

La nueva redacción del art.6.3 de la **LOFCA tras la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, al no prohibir más a las Comunidades Autónomas el uso de la materia

<sup>7</sup> SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º

<sup>8</sup> CALVO ORTEGA R. *Curso de derecho Financiero Parte General* Thomson 2008 P. 436

imponible gravada por los tributos locales, a pesar de que trata de fomentar un sistema nacional de superposición de tributos, no supone en principio la concesión de un margen suficiente para que estas puedan alcanzar la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos mediante el ejercicio de su poder tributario normativo.

En efecto, aunque se ha admitido la posibilidad de establecer el gravamen autonómico sobre la materia imponible reservada por la legislación a las Haciendas locales, aquella no es el mejor índice de capacidad económica al estar constituida de situaciones de carácter patrimonial<sup>9</sup> y no de renta<sup>10</sup>. Por ello se plantean dos óbices que son: 1º) la dificultad de encontrar otro hecho imponible incardinable dentro de esa manifestación económica que supone el patrimonio, 2º) el peligro de que, al concurrir sobre la misma materia imponible la exacción autonómica y local, pueda resultar vulnerado el principio de no confiscatoriedad que informa según el TC no sólo a cada tributo en si mismo considerado, sino a la totalidad del sistema tributario<sup>11</sup>.

El panorama para tributar, de acuerdo con lo anterior, se encuentra muy limitado, por el escaso margen existente para explotar la misma materia imponible que ha sido gravada tanto por los tributos estatales como por los locales. De esta manera, si se quieren ampliar las fuentes impositivas de las regiones, parecen perfilarse como únicas alternativas o bien el empleo de la tributación extrafiscal o bien la ampliación del campo de aprovechamiento de la materia imponible ya gravada por el Estado.

La tributación extrafiscal se puede considerar como *“una fuente de justificación o salvedad de la constitucionalidad de los tributos regionales cuando estos bien recaen sobre hechos imponibles gravados por impuestos estatales o bien inciden sobre materia*

---

<sup>9</sup> Como es el caso del IBI, IVTM o ICIO

<sup>10</sup> MENENDEZ MORENO A. *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed. Lex Nova 2009 P.79

<sup>11</sup> SSTC 150/1990 FJº 9º dice en relación al principio de no confiscatoriedad que : *“este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 31.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”*.

*imponible ya ocupada por el legislador estatal a favor de la de las Entidades Locales al regular su sistema tributario”<sup>12</sup>.*

A pesar de constituir un remedio para eludir los grandes obstáculos que implica para los tributos autonómicos el art.6 de la LOFCA, la tributación extrafiscal lleva aparejada las complicaciones de encaje entre la materia imponible efectivamente gravada y las competencias materiales no financieras que se pretenden realizar con aquellos tributos. En este sentido el Tribunal Constitucional en varias ocasiones ha tenido que analizar y descomponer los elementos de cuantificación de los referidos tributos extrafiscales, a efectos de comprobar cual era la riqueza que se gravaba y si con dicho gravamen se incentivaban conductas del sujeto pasivo que coadyuvaran a la materialización del fin perseguido en ejercicio de una competencia no financiera por la autonomía<sup>13</sup>. Dicho análisis realizado por el Tribunal Constitucional, en cuanto a la idoneidad de la materia imponible gravada determinada a partir de la estructura del tributo, no deja de ser incierta y polémica, habiendo creado discrepancias de una parte de los Magistrados del referido Tribunal respecto del criterio seguido por la ponencia<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> BORRERO MORO CJ “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P.112

<sup>13</sup> SSTC 289/2000 FJº 5º y 179/2006 FJº8º

<sup>14</sup> así por ejemplo en la STC 289/2000 hubo un voto particular de tres Magistrados el Magistrado don Pablo García Manzano en relación con la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 838/1992, y al que se adhieren los Magistrados don Julio Diego González Campos y doña María Emilia Casas Baamonde. Dichos Magistrados discreparon con el voto mayoritario de la sala al considerar que *No se produce, por ello, una «coincidencia» entre las materias imponibles de uno y otro tributo, como razonaré a continuación, sin que baste al efecto, como dice la Sentencia, una mera «incidencia» que puede, como ocurre en este caso, tener una simple afectación colateral, o de efectos muy secundarios. Un entendimiento tan amplio o flexible del límite establecido en el art. 6.3 LOFCA impediría o, al menos, obstaculizaría el ejercicio, constitucionalmente lícito, de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas mediante la creación de tributos propios, al amparo de lo dispuesto por el art. 157.1 b) de la Constitución*”, continúa el voto particular diciendo que *fente de riqueza gravada en el tributo autonómico que nos ocupa no son, en sí mismos considerados, los elementos patrimoniales (instalaciones y estructuras a que se refiere el apartado 2 del art. 1 de la Ley de Baleares 12/1991), sino dichos elementos patrimoniales en tanto que afectos o vinculados a la realización de actividades de producción y distribución de energía eléctrica y las demás que se enumeran en dicho art. 1, en cuanto manifiestan capacidad de incidir, agrediendo, al medio ambiente del territorio insular. La materia imponible en uno y otro tributo no es una y la misma, y la capacidad económica exteriorizada en el impuesto municipal y en el autonómico no es considerada, en modo alguno, desde idéntica perspectiva a efectos de su gravamen*”.

Igualmente en sentencia 179/2006 hubo un voto particular de la propia presidenta María Emilia Casas Bahamonde que siguiendo la postura del voto particular de la sentencia 289/2000 afirmó que *la configuración del impuesto extremeño, que no grava la misma materia imponible que el impuesto municipal sobre bienes inmuebles*, igualmente hicieron voto particular en la STC 179/2006 Manuel Aragón Reyes así como Pascual Sala Sánchez que incluso denuncia que se están valorando con distinto rasero el gravamen autonómico recayente «sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil analizado



Por lo expuesto parece que la tributación extrafiscal no constituye una solución plena y fiable a la escasez de manifestaciones de riqueza gravables que las Haciendas regionales vienen padeciendo.

Parece jurídicamente más segura la segunda opción que consiste en ampliar la materia imponible aprovechable por las regiones.

Dicha opción de ampliar el aprovechamiento de la materia imponible por las autonomías, ha quedado refrendada por la última reforma del art.6.3 de la LOFCA, que viene a contrarrestar la inicial situación de exceso de restricción causada por efecto conjunto de la anterior redacción de dicho artículo y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre su interpretación, que a su vez tenía parcialmente su origen en la consideración de la histórica carestía de recursos financieros que vienen padeciendo las haciendas locales<sup>15</sup>.

No obstante a pesar de la nueva habilitación expresa del art.6.3 de la LOFCA para que las regiones ejerciten su poder tributario normativo sobre la materia gravada por la Hacienda local, los anteriores óbices que parecen existir respecto del aprovechamiento de la materia imponible gravada por la Hacienda local, empujan a considerar más bien la ampliación de la posibilidad de ocupación por las regiones de la materia imponible que hasta el momento viene siendo aprovechada por la Hacienda estatal, que al tener mayor potencial recaudatorio, permite más fácilmente el solapamiento de tributos .

Debido a la omnicomprensividad y al mayor poder recaudatorio que se ha referido antes del sistema tributario estatal, se hace inevitablemente necesario ocupar la misma

---

en STC 168/2004 y el el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, que se analiza en la referida sentencia 179/2006 sobre la que discrepa concluyendo que *el gravamen extremeño no grava la mera titularidad de las instalaciones, sino su afectación a procesos productivos con incidencia en el medio ambiente de dicho territorio y presenta una naturaleza, estructura y finalidad diferentes al impuesto sobre bienes inmuebles, la conclusión no puede ser otra que la constitucionalidad de aquel tributo.*

<sup>15</sup> Se reconoce incluso por el legislador cuando en el numeral I de la exposición de motivos de la Ley 3971988 de Haciendas Locales afirma que *La evolución histórica de la Hacienda Local española, desde que ésta pierde definitivamente su carácter patrimonialista durante la primera mitad del siglo XIX y se convierte en una Hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por una insuficiencia financiera endémica.*

materia imponible que viene aprovechándose por los tributos estatales, lo cual plantea varios caminos o procedimientos a seguir para realizar dicha ocupación.

El primero de ellos, que resulta también menos agresivo y más acorde con la normativa vigente, más concretamente con los límites del art.6, consiste en iniciar un proceso de liberación de la materia imponible derogando el Estado parte de sus propios tributos total o parcialmente.

Hasta la actualidad el Estado ha configurado sus tributos con hechos imponibles que están definidos con un carácter tan general e impreciso que casi coinciden con la plenitud de la materia imponible a la que pertenecen. Así por ejemplo en relación con la renta como materia imponible, el Estado agota literalmente su explotación con los hechos imponibles de sus tributos. Así el IRPF de acuerdo con el art.6 de su Ley 35/2006 reguladora grava “*la obtención de renta por el contribuyente*”. El Impuesto sobre Sociedades según el art.4 de su Ley reguladora por Real decreto Legislativo 4/2004 recae, en relación con las personas jurídicas, sobre “*la obtención de renta cualquiera que sea su fuente u origen*”. Para el caso de la renta obtenida a título lucrativo se configura también por el legislador estatal el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por Ley 29/1987.

Finalmente, por si todavía quedaran huecos para aprovechar la materia imponible consistente en la obtención de renta, el legislador estatal ha creado el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, regulado por Real decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo.

Considerando dicho panorama tributario estatal ¿qué posibilidades efectivas le quedan a las regiones para gravar la materia imponible consistente en la obtención de renta? Claramente ninguna, ya que todo lo que se puede considerar renta, se engloba en los hechos imponibles de los referidos impuestos estatales. El gravamen simultáneo de la renta por las regiones es todavía más inevitable, si se recuerda que la renta es la principal manifestación de la capacidad económica del individuo<sup>16</sup>, así como la

---

<sup>16</sup> MENENDEZ MORENO A. *Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed.Lex Nova 2007 P.79

principal fuente de recaudación a nivel tributario<sup>17</sup>. Así la única posibilidad de gravamen sobre la renta que tienen las autonomías se materializa en las competencias normativas cedidas que concernientes a la modulación de la cuota tributaria el Estado les ha cedido en IRPF( escala autonómica, deducciones y mínimo personal ), en ISD ( reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, coeficientes de patrimonio preexistente y deducciones).

El mismo discurso es predicable respecto del consumo, toda vez que con el IVA y el ITPAJD se cubren prácticamente todas las transacciones del tráfico patrimonial, siendo también la tributación sobre el consumo de gran potencial recaudación.

Por ello una alternativa que se viene sugiriendo por la doctrina es que el Estado libere hechos impositivos que emplea para configurar sus tributos derogando aquellos, de manera que las fuentes impositivas quedaran plena o parcialmente libres para la configuración del correspondiente tributo regional. En este sentido se ha pronunciado parte de la doctrina, como CALVO VERGUEZ que considera que dicha liberación de los hechos impositivos gravados inicialmente por el Estado permitiría superar, a través de los tributos propios autonómicos, los límites que se encuentran en la cesión de competencias normativas sobre los tributos estatales en cuanto a la necesidad de que sus elementos configuradores se mantengan por el Estado<sup>18</sup>.

Con la asunción por parte de los tributos autonómicos de los hechos impositivos gravados anteriormente por el Estado, podrían superarse los óbices que plantea la titularidad estatal de los tributos cedidos a la hora de expandirse las competencias normativas cedidas a las regiones sobre los mismos, al considerarse por la doctrina que el impuesto cedido es por definición el establecido y regulado por el Estado por lo que

---

<sup>17</sup> Así se reconoce por GARCÍA BERRO que manifiesta que “*es el tributo que mayor capacidad posee de generar ingresos*” en Curso de Derecho Tributario Parte Especial Ed. Tecnos 2008 Pag.75 , pero si nos quedaran dudas en los Presupuestos Generales del Estado de 2008 la previsión de recaudación en concepto de IRPF era de 70.579 millones de euros que **constituían el 34,67% del total de los ingresos tributarios previstos** así como el 32,45% de los ingresos no financieros. En los Presupuestos Generales del Estado **su importancia aumenta al preverse una recaudación de 77.444 millones de euros y por lo tanto constituir el 40,8 % del total de los ingresos tributarios**, mientras en constituye el 38,26% del total de los ingresos no financieros del Estado .Debe también apreciarse que de cerca le siguen el IS que cuya recaudación para el 2008 se previó en 44.420 millones de euros y 30.085 para el 2009 ó el IVA que se preveía para el 2008 en 61.279 millones de euros y para el 2009 en 53.323 millones <http://www.elmundo.es/documentos/2008/09/26/presupuestos2009.pdf>

<sup>18</sup> CALVO VERGUEZ J.C *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.78-79

dicha capacidad normativa debe ser limitada, no pudiendo en ningún caso extenderse a la totalidad del impuesto<sup>19</sup>.

Esta postura se apoya también por SIMÓN ACOSTA quien, en atención al carácter omnicompreensivo del sistema tributario estatal, considera que o bien se inicia un proceso de desocupación de las materias imponible gravadas por el Estado mediante la derogación de impuestos estatales o bien se procede a derogar la norma del art.6.2 de la LOFCA a efectos de permitir a las Comunidades Autónomas duplicar los impuestos estatales<sup>20</sup>.

Debe precisarse que parece que se está empezando a liberar por el Estado la materia imponible que inicialmente gravaba a través de sus impuestos, toda vez que recientemente se ha publicado la Ley 4/2008 de 23 de diciembre por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>21</sup>.

Dicha supresión de gravamen estatal, al suponer un mecanismo para enervar la limitación del art.6.2 de la LOFCA, debería incentivar la creación de tributos regionales propios sobre el patrimonio liberado del gravamen estatal, al no estar las Comunidades Autónomas más sujetas a la prohibición que dicho precepto contenía.

A pesar de suponer la supresión del dicho gravamen una suerte de derogación implícita del IP, resulta un tanto extraño que no se haya procedido a la derogación expresa de dicho impuesto. Ello podría obedecer a la previsión no descartable de que el Estado algún día decidiera volver a gravar el patrimonio. En tal caso, si las CCAA hubieran establecido su tributo propio sobre el patrimonio, el Estado de conformidad con el art.6.4 de la LOFCA, **que ha sido derogado tras la reforma de la LOFCA operada**

---

<sup>19</sup> En este sentido se han pronunciado ALONSO GONZALEZ L.M *Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación autonómica* Quincena Fiscal nº 22 Dic 1997 Ed. Aranzadi P. 12 así como MARTINEZ LA FUENTE A. *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas* Ed Civitas Madrid 1983 P. 47

Les sirven de base la STC 179/1985 en la que se declara en su FJº 3º que “la competencia exclusiva en materia de Hacienda General comprende la regulación de los impuestos estatales, tanto en sus aspectos principales como en los accesorios”. Así como STC 181/1988 afirmando que “ sólo al Estado corresponde elaborar una completa disciplina sustantiva de estos recursos financieros , así como definir en su cualidad de sujeto cedente el alcance y condiciones de la ulterior cesión de su rendimiento a las Haciendas autonómicas” .

<sup>20</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.36

<sup>21</sup> BOE de 25 de diciembre de 2008

**por Ley Orgánica 3/2009**, debería haber compensado la disminución de los ingresos que las regiones hubieran venido recaudando con su propio IP autonómico.No obstante la derogación del apartado 4 del art.6 LOFCA, **la adopción medidas compensatorias a favor de las autonomías para el mismo caso, podría fundamentarse en el contenido del art.2.1 g) en introducido por la referida reforma de 2009<sup>22</sup>**.

SIMON ACOSTA plantea un segundo procedimiento que podría seguirse para permitir a las Comunidades Autónomas aprovechar la misma materia imponible gravada por los tributos estatales, consistente en derogar el art.6.2 de la LOFCA. De esta manera las autonomías se liberarían de la carga que implica para aquellas el tratar de evitar los amplios y genéricos hechos imposables que configuran a los impuestos estatales como el IRPF, IS, IP e IVA.

El camino para lograr la derogación de dicho artículo debería consistir en la adopción de una decisión unilateral por el Estado a través del dictado de una Ley Orgánica de reforma de la LOFCA. Sin embargo es claro que una decisión como esa derogación del art.6.2 de la LOFCA debería ser adoptada en el seno de un acuerdo entre todas las Comunidades Autónomas, **de un modo análogo a la decisión de reforma del art.6.3 que tuvo su origen en el Acuerdo 6/2009 de 15 de julio del CPFF**. Ello se debe a que el permitir a las Comunidades Autónomas crear tributos propios sobre las materias imposables ya gravadas por el Estado, constituiría una ampliación de su autonomía financiera y supondría un paso más en la materialización del principio de corresponsabilidad cuya realización se les viene exigiendo, por lo que resulta conveniente que concurra su consentimiento en la adopción de tal tipo de modificación de la configuración de su sistema de financiación.

El TC ha concluido que **“El soporte material de la autonomía financiera son los ingresos y en tal sentido la Ley Orgánica para la Financiación de las Comunidades**

---

<sup>22</sup> Dicho precepto señala que “ *La lealtad institucional, que determinará el impacto positivo o negativo que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las CCAA en materia tributaria ...deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el CPFF y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de de Financiación para el siguiente quinquenio*”.

*Autónomas configura como principio la suficiencia de recursos [art. 2.1 d)]<sup>23</sup>,. Es claro que si se entiende por autonomía financiera como la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos de acuerdo con los art. 133.2 y 157.1 CE"<sup>24</sup>, al permitir a las regiones explotar las materias impositivas incluso en aquellos supuestos de hecho no relacionados con las competencias no financieras asumidas por aquellas, su autonomía se incrementaría exponencialmente.*

La ampliación de la autonomía es clara máxime cuando aquellos supuestos de hecho o hechos impositivos que emplea el Estado tienen una eficacia recaudatoria demostrada. Esa situación de libertad de establecimiento de tributos por las regiones, implicaría claramente una libertad plena para que aquellas puedan regular libremente las consecuencias de la realización del hecho imponible, pudiendo incluso modular este último en atención a sus necesidades (supuestos de no sujeción, exención , etc).

Autores como BORRERO MORO mantienen la tesis, que en este trabajo se comparte, de que la mayor autonomía de ingresos descansa principalmente en el incremento de las competencias normativas sobre los tributos que recaen sobre la riqueza gravable<sup>25</sup>.

La ampliación de la autonomía financiera autonómica por medio de esa posibilidad de superponer tributos regionales sobre los estatales, conllevará necesariamente un incremento de la corresponsabilidad de las regiones en el sostenimiento de sus gastos así como una nueva consideración de los mecanismos subsidiarios de suficiencia<sup>26</sup>, cuya aplicación en principio debería reducirse por tener plenitud de medios las regiones para obtener recursos, siendo cada vez más aquellas responsables de sus propias decisiones de gasto<sup>27</sup>.

---

<sup>23</sup> SSTC 135/1992 FJº 8º

<sup>24</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º , 63/1996 FJº 11º , 96/1990 FJº 7º entre muchas otras

<sup>25</sup> BORRERO MORO CJ "La materia imponible en los tributos extrafiscales" Ed. Aranzadi 2004 P. 34

<sup>26</sup> CALVO ORTEGA R. *Curso de Derecho Financiero , Parte general* Ed. Thomson Civitas 2006 Pag 420 y sig.

<sup>27</sup> CASTELLS OLIVERES *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Situación actual y líneas de revisión Presupuesto y gasto público nº 5* Ed. IEF 1991 Pág. 13 afirma " cuanto mayor es la dependencia de los gobiernos subcentrales, mayor es su tendencia a actuar irresponsablemente , a no asumir la responsabilidad de decidir y a trasladar en otros gobiernos todos los problemas"

La aludida derogación del art.6.2 de la LOFCA implicaría una importante reforma del sistema de la financiación autonómica, debido a que ese incremento de la corresponsabilidad de las autonomías en el sostenimiento de sus gastos, supondría una mayor responsabilidad y por lo tanto limitación en sus decisiones de gasto, sin perjuicio de los mecanismos de perecuación que se mantuvieran para garantizar la solidaridad. Por ello, a pesar de que la reforma propuesta sólo podría decidirse por el Estado unilateralmente por vía de ley orgánica, se considera oportuno que la decisión originaria derivase de un común acuerdo entre las Comunidades Autónomas. MANZANO SILVA defiende que en virtud de los principios de solidaridad, suficiencia y autonomía financiera, resultaría conveniente que un elemento tan esencial para la configuración del sistema de financiación autonómica, como permitir a las regiones emplear los mismos hechos imposables que el Estado, se adopte en el seno de un órgano multilateral<sup>28</sup>. Dicho organismo multilateral para adoptar la decisión de derogación o reforma del art.6.2 de la LOFCA podría ser el Consejo de Política Fiscal y Financiera cuyas últimas decisiones se han transformado en Leyes orgánicas que han modificado significativamente el sistema de financiación regional tales como han sido el Acuerdo de 23 de septiembre de 1996 que dio lugar a la Ley Orgánica 3/1996 de reforma de la LOFCA, así como los Acuerdos de 27 de julio de 2001 y el Acuerdo 6/2009 de 15 de julio que impulsaron respectivamente las reformas operada por la LO 7/2001 y LO 3/2009 que han supuesto una ampliación mayor de la corresponsabilidad fiscal. Su función normativa encubierta es clara y evidente tal y como afirma ALONSO GONZALEZ<sup>29</sup>. En efecto debe recordarse que a través de la Ley Orgánica 3/1996 se modificó el concepto de tributo cedido, pasando a ampliarse en concepto de cesión desde la mera entrega de lo recaudado a través de un tributo estatal, al otorgamiento de facultades normativas para que se regulasen determinados aspectos de aquel por la Comunidad Autónoma cesionaria<sup>30</sup>. A través de la segunda Ley Orgánica 7/2001 se verificó un nuevo incremento de la corresponsabilidad mediante la ampliación de los

---

<sup>28</sup> MANZANO SILVA E. *Consideraciones en torno al Consejo de Política Fiscal y Financiera* Revista Impuestos 3/2008 Ed. La Ley P.26 refiere a SSTC 13/2007 y 58/2007.

<sup>29</sup> ALONSO GONZALEZ L:M *Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación autonómica* Quincena Fiscal nº 21 Dic 1997 Ed. Aranzadi P. 20

<sup>30</sup> La exposición de motivos de la LO 3/1996 deja bien claro que el objetivo de la corresponsabilidad se fundamentaba no solo en la ampliación del campo de los tributos cedidos sino también entrega de determinadas competencias normativas sobre los mismos, cuando afirma "*La articulación del principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, mediante la ampliación del ámbito de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y la atribución a éstas de ciertas competencias normativas en relación a dichos tributos, requiere precisar el concepto de tributo cedido*".

impuestos estatales susceptibles de cesión<sup>31</sup>. La tesis que se mantiene viene refrendada por la última reforma de la LOFCA por LO 3/2009, que ha implicado un pasó más hacia la corresponsabilidad al incrementar los porcentajes de recaudación de tributos estatales cedidos así como las competencias normativas cedidas en el IRPF (regulación del mínimo personal).

Finalmente existe una tercera vía a través de la cual podría ampliarse el campo de las materias impositivas aprovechables por las Comunidades Autónomas. Esta consistiría en operar una reforma en el Estatuto de Autonomía de cada Comunidad Autónoma, de manera que en aquel se incluyera algún tipo de disposición estatutaria que habilitara a la región correspondiente a establecer tributos sobre los hechos impositivos empleados por el Estado al configurar sus tributos, suponiendo una derogación tácita del art.6.2 de la LOFCA, por lo menos en lo que respectara al concreto territorio de la región. Así dicha disposición podría ser una especie de previsión análoga al art.92.2 de la Constitución canadiense donde se habilita a cada provincia a crear *“impuestos directos dentro de su territorio para cumplir objetivos provinciales”*.

En esta posición se colocan autores como PEREZ ROYO que considera que la LOFCA sólo cabía, como decisión unilateral del Estado, cuando los Estatutos de Autonomía aún no se habían aprobado de manera que, una vez aprobados aquellos y ejercida la autonomía por las regiones, la LOFCA no puede modificarse unilateralmente siendo una norma “reactiva” de manera que sus cambios sólo podrían obedecer a modificaciones en los Estatutos de tal forma que en las reformas de la estructura del Estado derivadas de la modificación del sistema autonómico se permitiera intervenir a las minorías<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> La exposición de motivos de la LO 7/2001 sigue teniendo claro en su numeral II que el fundamento de la corresponsabilidad y por lo tanto el incremento de la autonomía financiera de las regiones pasa por la ampliación de las competencias normativas así como por el incremento del elenco de tributos cesibles cuando manifiesta que *La ampliación del principio de corresponsabilidad fiscal efectiva acordada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas tiene lugar por dos caminos: En primer lugar, abriendo la posibilidad de ceder a las Comunidades Autónomas nuevos tributos estatales.*

En segundo término, abriendo también la posibilidad de atribuir a las Comunidades Autónomas nuevas competencias normativas en los tributos cuya cesión ya es efectiva, así como la posible asunción por ellas de competencias normativas en ciertos tributos que, de ahora en adelante, podrán ser objeto de cesión.

<sup>32</sup> PEREZ ROYO J. *El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional* Ed. MC Grawhill P. 34 - 35



Dicha posición, que parece haberse admitido recientemente por el legislador orgánico, al introducir éste en la última reforma de la LOFCA, operada por la LO 3/2009, la previsión de cesión contenida en la última reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña aprobada por LO 6/2006. No obstante dicha inclusión hace preciso hacer una serie de valoraciones.

Ante todo debe apreciarse que los Estatutos de Autonomía constituyen una ley estatal, por lo que normas del tipo de la anteriormente propuesta implicaría realizar un vaciamiento o reducción de la recaudación del Estado a través de una ley estatal propia.

Frente a dicha reducción el Estado no podría reaccionar de modo análogo a como sucede en Canadá donde se contempla la prioridad de las leyes federales sobre las provinciales<sup>33</sup>, máxime cuando el Estatuto de Autonomía constituye una Ley Orgánica, de manera que el Estado no podría hacer prevalecer sus tributos so pretexto de la prioridad de las leyes estatales frente a las autonómicas. En principio, a falta de una norma expresa como la de la Constitución de Canadá, el único argumento que podría defender la prioridad de la tributación estatal sobre la regional sería el contenido del art.133.1 de la Constitución donde se reconoce que el Estado tiene la potestad originaria para establecer tributos, de manera que la prioridad de la legislación tributaria estatal sobre la regional podría defenderse a partir de la proveniencia del Estado de la potestad para establecer tributos que reconoce dicho precepto.

En este sentido el TC ha afirmado que el ejercicio coordinado de las competencias financieras de los distintos entes territoriales que ostentan poder tributario en la Nación *“se traduce en una doble exigencia: de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda desconocer, desplazar o limitar las competencias materiales autonómicas; y, de otra, evitar asimismo que la extrema prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera”*

---

<sup>33</sup> Art.6 de la Constitución canadiense donde se establece la nulidad de toda ley de un Estado que sea contraria a la Constitución federal, a un tratado internacional o a la ley del congreso de los Estados Unidos

pública»<sup>34</sup>. El vaciamiento de los recursos del Estado a través de este mecanismo se plantea de todos modos difícil si se atiende al detalle de que, para que prospere una reforma estatutaria, aquella debe pasar necesariamente por el control del órgano legislativo estatal que puede hacer de freno frente a dicho tipo de normas cuando considere que puede ponerse en peligro el sistema de financiación como se hizo con el proyecto de reforma del Estatuto de Cataluña<sup>35</sup>.

Otro aspecto importante de esta tercera vía a valorar viene a ser la eficacia de las disposiciones estatutarias que permitieran a las Comunidades Autónomas establecer sus tributos sobre hechos imponible ya ocupados por el Estado así como el procedimiento legislativo a seguir para su adopción. **Esa clase de artículos que podrían ampliar los márgenes de aprovechamiento de la materia imponible empleada por las regiones no constituyen una nueva competencia financiera asumida**, sino que tratan de ampliar una ya existente consistente en el establecimiento de tributos propios. En efecto las denominadas en el art.157.3 CE “*competencias financieras de las Comunidades Autónomas*” son las previstas en el art.157.1CE.

Es de destacar así que en todos los Estatutos se contiene siempre un artículo en el que se relacionan los elementos que constituyen la Hacienda regional, dicho artículo viene a ser la norma del Estatuto a través de la cual se asumen por la Comunidad Autónoma las competencias financieras, también denominadas recursos, que se relacionan en el art.157.1 CE. Este último artículo cumple una función análoga a la relación de competencias que se contiene en el art.148.1 CE, de tal forma que en el mismo se relacionan las competencias que podrán asumirse o no por cada CCAA.

Analizando la totalidad de los Estatutos de Autonomía, se puede apreciar que en cada uno de ellos se contiene siempre un artículo donde se recogen y enumeran los recursos

---

<sup>34</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 2º y 13/1992 FJº 2º

<sup>35</sup> Un ejemplo de ese poder de censura de las Cortes Generales frente a pretensiones de reformas estatutarias excesivas es el caso del estatuto de Autonomía de Cataluña en cuyo proyecto de reforma del estatuto de Autonomía de Cataluña aprobado por el Parlament de Cataluña toda vez que en la redacción inicial de los art.203.3b) y 207 se trataba de establecer un sistema de cupo análogo a los sistema forales, cuando se decía *La aportación catalana a la hacienda del Estado integra la aportación a los gastos del Estado y la aportación a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación, de acuerdo con lo establecido por el presente título*. Dicho precepto fue suprimido posteriormente cambiándose completamente su redacción y manteniéndose a la Comunidad de Cataluña, siempre dentro de determinadas reformas, dentro del sistema de financiación común.

que integran la Hacienda regional<sup>36</sup>. También se puede comprobar de una lectura de esos artículos, que todas las autonomías decidieron asumir todas las competencias financieras que les brindaba el art.157.1 CE, sin dejar de prever la utilización de alguno de los recursos que dicho artículo enumera.

Cualquier región podría haber dejado de contemplar el uso de cualquiera de esas fuentes de financiación, pero lógicamente esa decisión fue desechada al haber implicado una merma en su autonomía financiera.

De lo expuesto queda patente que esos preceptos estatutarios son instrumento de asunción de competencias financieras que habían sido previamente configuradas por el poder constituyente y que operan con carácter previo a la LOFCA, que se encarga precisamente de regular esas competencias o recursos financieros asumidos.

Los Estatutos de Autonomía tienen el rango de ley orgánica, sin embargo no todo su articulado goza del referido carácter orgánico. Precisamente los Estatutos, de acuerdo con el art.147.2c) CE deberán contener “*las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución*”. En base a dicha previsión constitucional, las normas estatutarias que se refieren a la enumeración o declaración expresa de las competencias que se asumen como los tributos, propios, tributos cedidos, recargos autonómicos, transferencias a cargo de los presupuestos, etc , van a tener rango de norma estatutaria y por lo tanto de Ley Orgánica. Sin embargo, cuando se ocupan de una materia tan típicamente financiera como es la lista de los tributos estatales susceptibles de cesión, pierden el carácter de norma orgánica, ya que a través de esas normas no se está declarando que una región esté asumiendo una nueva competencia financiera, sino que se refiere a la forma o manera a través de la cual se va a materializar aquella, en ese caso la financiación mediante la fórmula de los tributos cedidos.

En la disposición que en cada Estatuto de Autonomía se hace referencia a la relación de tributos estatales que se entienden cedidos, se contempla una fórmula especial de modificación en relación a dicho precepto, que no va a ser por la vía prevista de reforma

---

<sup>36</sup> v.g. art.42 LO 3/1979 que aprueba el Estatuto de Autonomía del País Vasco, art.202 LO6/2006 que aprueba el de Cataluña , art.176.2 LO 2/2007 , art.47 LO 8/1981 que aprueba el de Cantabria , art. Art.44.1 de la LO 4/1983 que aprueba el de Castilla y León.

del Estatuto, sino mediante acuerdo del Gobierno del Estado con la Comunidad Autónoma correspondiente, tramitado como proyecto de ley. De acuerdo con esta previsión de reforma que expresamente no se va a considerar como estatutaria, el precepto de los Estatutos que se refiere al elenco de los tributos que son susceptibles de cesión a favor de la autonomía, no goza del régimen de inmunidad del Estatuto pero ni siquiera del régimen de defensa de su contenido por la mayoría absoluta que exigiría la modificación de cualquier ley orgánica <sup>37</sup>.

Las consideraciones relativas a la naturaleza de las disposiciones estatutarias referentes al modo de utilizar los tributos cedidos, son trasladables en cierta medida a las hipotéticas disposiciones estatutarias referentes a la ampliación del margen de uso de la tributación propia de las regiones.

Dichas disposiciones sobre los tributos regionales, recogiendo la postura defendida por parte de la doctrina <sup>38</sup> sobre el valor de los preceptos de los Estatutos relacionados con aspectos distintos de los comprendidos en el art.147.2 CE, no estarían amparadas por el rango estatutario.

Sin embargo, no podría afirmarse que, en base a esa extraestutoriedad de su contenido, los preceptos reguladores del modo de empleo de los tributos regionales propios tuvieran el mero valor de ley ordinaria por regular materias cuya regulación no la reserva la Constitución a favor de la Ley Orgánica tal y como ha afirmado el TC<sup>39</sup>. En efecto, nos encontraríamos ante normas dictadas por el Estado para regular el ejercicio de la competencia financiera prevista en el art.157.1 b) CE, aunque sólo respecto de un concreto ámbito territorial, luego podría predicarse su carácter de ley orgánica si bien no estatutaria al ser esta la única clase de norma estatal que puede regular el ejercicio

---

<sup>37</sup> Así se prevé en Disposición Adicional séptima de la LO 6/2006 de 19 de julio de Reforma del Estatuto de Cataluña de 20 de julio, art.178 de la Ley Orgánica 2/2007 de Reforma del Estatuto de autonomía de Andalucía de 19 de marzo, la naturaleza extarestatutaria de estos preceptos se recogía anteriormente por la redacción anterior de esos Estatutos de Autonomía como en la actualidad se recoge también en la Disposición Adicional Primera de la ley Orgánica 4/1983 por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Castilla y León tras su reforma por Ley Orgánica 14/2007, de 30 noviembre

<sup>38</sup> AGUADO RENEDO C. *El Estatuto de Autonomía y su posición en el ordenamiento jurídico* CEC Madrid 1996 P. 457

<sup>39</sup> En este sentido se ha pronunciado el TC en FJº 3º de sentencia 137/1986 se da el carácter de ley ordinaria aquellos preceptos que, incluidos en una ley orgánica, no se refieren a materias que la constitución reserva a esa clase de ley.

de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas de acuerdo con el art.157.3 CE tal y como se ha pronunciado la doctrina<sup>40</sup>. En idéntico sentido, si según el TC sólo se pueden introducir límites a la autonomía financiera de las regiones a través de la normativa dictada por el legislador en virtud de lo dispuesto en el mencionado artículo 157.3<sup>41</sup>, es claro que aquellos límites sólo podrían derogarse por una norma del mismo rango y naturaleza, todo ello en aras de proveer a “ la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y en definitiva la integración de actos parciales en un sistema global ”<sup>42</sup>.

De lo expuesto resulta que la tercera vía para ampliar la materia imponible aprovechable por las Comunidades Autónomas podría ser la introducción en sus Estatutos de Autonomía de algún precepto que implicase una derogación total o parcial tácita del límite del art.6.2 de la LOFCA. **Dicho precepto tendría la consideración de extraestatutario aunque con rango reconocido de Ley Orgánica, por versar sobre la regulación de las competencias financieras autonómicas.** Dicha norma permitiría a las Comunidades Autónomas regular y establecer sus propios tributos sobre los mismos hechos imposables empleados para configurar los tributos estatales, de manera análoga a lo que sucede en los sistemas tributarios americano y canadiense.

Este sistema de derogación tácita por vía de una norma con rango de Ley Orgánica insertada en un Estatuto de Autonomía, plantea el problema de su vigencia territorial, toda vez que aquella no tendría eficacia general para todas las Comunidades

---

<sup>40</sup> Autores como MARTIN QUERALT y CASADO OLLERO defienden que la regulación de las competencias financieras de las regiones sólo podrá ser realizada por el legislador estatal mediante ley orgánica MARTIN QUERALT J. LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO G. , TEJERIZO LÓPEZ J. *Curso de Derecho financiero y Tributario* Ed. Tecnos 2003 P.250. En idéntico sentido se ha pronunciado PEREZ ROYO concluye que el art.157.3 impone una reserva de ley orgánica para la regulación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas y que afecta a todos los elementos esenciales de dicha regulación PEREZ ROYO J. *El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional* Ed. MC Grawhill P.118 También CALVO VERGUEZ mantiene respecto del Estado que “la competencia exclusiva de éste en materia de «hacienda general», conforme establece el art. 149.1.14 CE , el art. 157.3 CE atribuye al Estado la «fijación del marco y los límites en que esa autonomía ha de actuar» **mediante una Ley Orgánica a la que confiere una función específica y constitucionalmente definida**” CALVO VERGUEZ J.C *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P. 40

<sup>41</sup> SSTC 179/1987 FJº 3º

<sup>42</sup> SSTC 32/1983 de 28 de abril FJº 2º y 45/1991 de 28 de febrero en FJº 3º

Autónomas, sino que sólo podría aplicarse y por lo tanto entenderse ampliada la capacidad normativa tributaria de la región que la hubiera integrado en su Estatuto.

Ello podría generar una desigualdad de oportunidades, salvo que se adoptara por igual y simultáneamente por todas las autonomías, de un modo análogo a lo que ha sucedido con las normas contenidas en las últimas reformas estatutarias donde se han establecido por igual qué tributos estatales se ceden.

A pesar de las posibles desigualdades que podría acarrear la derogación selectiva y territorial del art.6 de la LOFCA, podría incluso admitirse ese trato desigual, permitiendo su adopción sólo a las Comunidades Autónomas deficitarias, conforme con el principio de igualdad y su íntima conexión el principio de capacidad económica que en el ámbito financiero se le reconoce cuando el TC ha manifestado en sucesivas ocasiones que *“el principio de igualdad no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”*<sup>43</sup>.

Este criterio de interpretación, por el que se consideran ley orgánica del art.157.3 CE las disposiciones estatutarias que, sin determinar la asunción o no de las competencias financieras de las CCAA y por tanto no ser contenido básico estatutario, se dedican a regular el ejercicio de competencias financieras autonómicas podría ser predicable respecto de las Disposiciones Adicionales Octava, Novena y Décima de la Ley Orgánica 6/2006 de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. No obstante si tuvieran el rango de ley orgánica no habría sido necesario, **como se ha hecho por la Ley Orgánica 3/2009**, modificar el art.11 de la LOFCA que establece los porcentajes máximos de recaudación de los tributos cedidos con carácter general para todas las Comunidades Autónomas. Dicha reforma de la LOFCA puede tener entonces una doble lectura. La primera podría ser que las Disposiciones adicionales Octava, Novena y Décima de la Ley Orgánica 6/2006 no tienen tal carácter orgánico de manera que era preciso que dicha modificación en el uso de los tributos cedidos se confirmara por una

---

<sup>43</sup> SSTC 159/1997 FJº 3º así como 54/1993, FJº 1.º y 27/1981 FJº4º

Ley Orgánica en los términos del art.157.3 CE, postura que se considera como más lógica. La segunda lectura podría ser que efectivamente dichas Disposiciones Adicionales tenían carácter orgánico de manera que con la última reforma de la LOFCA únicamente se ha extendido lo previsto para Cataluña para el resto de Comunidades Autónomas.

En principio resulta claro que resultan menos controvertidas las primeras dos vías de ampliación de la materia imponible a disfrutar por las regiones propuestas, consistentes respectivamente bien en el abandono de ciertos hechos imposables por el Estado y por lo tanto derogación total o parcial de sus tributos, bien en la derogación del art.6.2 de la LOFCA con carácter general por medio de la correspondiente ley Orgánica de reforma de la LOFCA fruto de un acuerdo adoptado en el seno del CPFF.

Dichas medidas, al tener un carácter general y simultáneo, no plantearían problemas, por lo menos en cuanto al procedimiento de su adopción; sobre todo si se trata de la fórmula consensuada como la que tiene su origen en un acuerdo del CPFF; sin perjuicio del mantenimiento de las fórmulas de perecuación a favor de las regiones más pobres que, al incrementarse su autonomía financiera, deberían ser revisadas.

Por el otro lado, el tercer camino consistente en la derogación territorial del art. 6.2 de la LOFCA, trae consigo la problemática consistente en las posibles diferencias entre las normas derogadoras de la prohibición del art.6.2 de la LOFCA, así como la problemática de su adopción en el tiempo, dado que el retraso de su entrada en vigor podría ocasionar graves perjuicios económicos en las Comunidades Autónomas cuyas reformas estatutarias se aprobaran más tarde.

En caso de conflicto entre impuesto estatal y regional por hipotético exceso de aprovechamiento de la materia imponible, al estar en peligro el principio de capacidad económica, prevalecería el tributo estatal, debido a la potestad originaria tributaria que constitucionalmente se le reconoce, así como atendiendo a la prioridad que el Estado ostenta en el acopio de recursos para garantizar la solidaridad cuya materialización le compete. En este sentido conviene recordar la postura del Tribunal Constitucional cuando en el Fundamento Derecho de su Sentencia 25/1981 recuerda que “ **el derecho**

*a la autonomía de las nacionalidades y regiones, que lleva como corolario la solidaridad entre todas ellas”, continúa la sentencia afirmando que “ Aunque las Comunidades Autónomas no son ni pueden ser ajenas al interés general del Estado, la defensa específica de éste es atribuida por la Constitución al Gobierno (artículos 97, 155), llamado, asimismo, prioritariamente a velar por la efectiva realización del principio de solidaridad (artículo 138).*

2) Las fuentes impositivas a utilizar y evitar en la creación de tributos para no infringir los límites previstos en la LOFCA.

Las Comunidades Autónomas, a la hora de crear sus propios tributos, se encuentran muy limitadas debido a las prohibiciones contenidas en el art.6.2 y 6.3 de la LOFCA.

El límite del art.6.2 de la LOFCA se caracterizaba por ser menos restrictivo que el siguiente contenido en el art.6.3 de la misma ley; no obstante, tras la nueva redacción de ese apartado 3, establecida por **la reforma de la LOFCA recientemente aprobada por Ley Orgánica 3/2009**, los niveles de restricción que establecen ambos apartados se han equiparado. En efecto desde la referida reforma tanto el art.6.2 como el art.6.3 admiten una suerte de superposición de impuestos autonómicos sobre las mismas fuentes impositivas o materias impositivas que vengán siendo empleadas tanto por el Estado como por las Haciendas locales.

El TC en relación con la intensidad de este tipo de prohibición, ya en el Fundamento Jurídico 14º de su Sentencia 37/1987, aclaró que *el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, como se destaca por los representantes del Parlamento y Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía y por el Letrado del Estado, a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos. **Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente.***



Por si quedaran dudas respecto a la interpretación del art.6 de la LOFCA, el propio legislador orgánico, al modificar el art.6.3 de la LOFCA y establecer que las CCAA no podrán establecer tributos sobre hechos impositivos ya gravados por los tributos locales, ha admitido expresamente la anterior doctrina del TC aplicándola incluso al contenido del nuevo art.6.3 de la LOFCA cuando expresamente admite que “ *Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen local reserve a las Corporaciones locales*”.

Volviendo a la jurisprudencia del TC sobre el art.6.2 de la LOFCA expuesta anteriormente, cuya doctrina que se reitera en el Fundamento Jurídico 4º c) de la Sentencia 186/1993, resulta claro que no es necesario que las regiones eludan las fuentes impositivas ocupadas por el Estado, ya que aquellas están legitimadas para explotarlas también, siempre bajo la condición de que no empleen el mismo supuesto de hecho que el utilizado por el legislador estatal para configurar sus impuestos. Aún así encontrar dentro de la materia imponible aprovechada por el Estado hechos impositivos libres distintos, plantea la problemática de determinar **cuando aquellos hechos impositivos se pueden considerar diferentes**.

Algunos autores como CHECA GONZÁLEZ entienden que los hechos impositivos empleados por el Estado y por las Comunidades Autónomas nunca van a coincidir, aunque sean muy similares en la vertiente objetiva del hecho imponible, en cuanto a hecho o acontecimiento que lo distingue, debido a que siempre van a ser diferentes en su aspecto territorial<sup>44</sup>. Dicha postura que ya se rechazó en el CAP II de este trabajo, toda vez que el constituyente en el art.157.2 CE ya previó que las medidas tributarias autonómicas no excedieran de sus respectivos ámbitos territoriales, por lo que la prohibición del art.6.2 de la LOFCA no tendría sentido de ser, ni eficacia alguna, si se admitiera la tesis de que los hechos impositivos de los tributos autonómicos nunca pueden coincidir con los del Estado por su falta de coincidencia en el aspecto territorial del hecho imponible.

---

<sup>44</sup> FERNANDEZ JUNQUERA, LAGO MONTERO Y TEJERIZO LÓPEZ referidos por CHECA GONZÁLEZ C. en *Consideraciones acerca de la nueva regulación de los tributos propios en la propuesta de futuro Estatuto de Autonomía de Extremadura* Revista de Derecho de Extremadura nº2 2008 P.55

Desechada la anterior distinción podría intentar salvarse la omnicompresividad de los hechos impositivos de los impuestos estatales procediendo a especializar y por lo tanto singularizar el hecho imponible de los tributos autonómicos. Dicha táctica de especialización implicaría una descripción más concreta respecto de la situación objetiva que concretamente manifiesta capacidad económica, así como respecto del sujeto pasivo, como podría ser como ejemplo un tributo especial que gravase las nóminas percibidas por los funcionarios públicos, o un impuesto que gravase los aranceles percibidos por los procuradores. Pero dicha solución no se aprecia del todo satisfactoria, ya que podría oponerse que en realidad dichos hechos impositivos determinados por las regiones no serían más que una especificación de los hechos impositivos genéricamente configurados por el Estado. Dicha técnica podría dar lugar a una situación de doble gravamen sobre el mismo supuesto, si bien de una manera encubierta, al definirse de modo distinto un mismo hecho imponible en las respectivas leyes estatales y autonómicas que es lo que en definitiva se trata de evitar con el art.6.2 de la LOFCA.

En este sentido se han pronunciado autores como CASADO OLLERO, LAGO MONTERO Y GARCÍA LUQUE que sostienen que lo que prohíbe el art.6.2 de la LOFCA es el establecimiento de tributos propios por las regiones sobre la materia imponible ocupada por el Estado. Por ello rechazan que a través de cualquier variación en la redacción del hecho imponible autonómico respecto de la literalidad del hecho imponible empleado para configurar el impuesto estatal permita eludir el límite del art.6.2 LOFCA<sup>45</sup>.

### ***Renta, Patrimonio y Consumo***

Visto el carácter tan extenso de los hechos impositivos del Estado sobre la renta con el IRPF, sobre el patrimonio con el IP y sobre el consumo con el IVA, parece que existen

---

<sup>45</sup> En este sentido se ha pronunciado CASADO OLLERO G. en *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas* Ed.Universidad de Granada 1981 P.30 y LAGO MONTERO J.M en *El Poder de las Comunidades Autónomas* Ed. Aranzadi 2000 P.49 y sig. Referidos por GARCIA LUQUE E. *Descentralización de las Fuentes de Financiación de las CCAAs de régimen común* en obra Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega Ed. Lex Nova 2005 P.1848

pocas alternativas para que las Comunidades Autónomas no adopten medidas tributarias sobre los hechos imponible de los impuestos estatales.

A pesar de aquella objeción, resulta una contradicción la situación de que se adopte un criterio restrictivo a la hora de valorar los hechos imponible empleados por las Comunidades Autónomas para crear posibles tributos paralelos a los principales impuestos estatales como el IRPF, IPAJD, ISD, etc cuando luego está previsto que puedan establecer sobre aquellos un recargo autonómico, instrumento este último de eminente carácter tributario, que hace casi las veces de un tributo autonómico paralelo. En efecto, como ya se comentó anteriormente MARTIN QUERALT, CALVO VERGUEZ<sup>46</sup> consideran que se trata de tributos propios de las Comunidades Autónomas, con independencia de que el tributo base sobre el que recaen pertenezca al sistema de otra Hacienda Pública.

Del mismo modo SIMON ACOSTA ha recogido una postura intermedia, de manera que considera que los recargos autonómicos son una figura intermedia entre las transferencias puras y simples de recursos del Estado y los tributos propios de estas<sup>47</sup>.

Expuesto lo anterior, aunque no debe evitarse en principio fuente impositiva alguna aprovechada por los tributos estatales, por permitir el art.6.2 de la LOFCA su disfrute simultáneo por las regiones, no parece haberse dejado margen alguno para que aquellas puedan aprovecharlas de un modo directo sin existir una habilitación previa del legislador Estatal.

Un ejemplo de dicha situación es la reciente Ley 4/2008 de 23 de diciembre por la que, a través de la supresión del gravamen del IP, el legislador estatal habilitó expresamente a las CCAA a establecer un tributo regional sobre la materia imponible que constituye el patrimonio.

---

<sup>46</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.330 -331

<sup>47</sup> SIMON ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Aula de Cultura de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Cáceres, 1978 P.60

Otro ejemplo de la situación extrema a la que se ha llegado es el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Dicho impuesto estatal se creó expresamente para cederse íntegramente a las Comunidades Autónomas, ya que su hecho imponible se incluía dentro del hecho imponible general del IVA consistente en “las entregas de bienes” del art.4 de la Ley 37/1992 del IVA<sup>48</sup>.

El carácter extensivo del hecho imponible del IVA, así como la prohibición de todo elemento que pueda obstaculizar el mercado interior de la UE, hicieron que a través de este impuesto estatal se permitiera a las regiones participar de un modo directo en el aprovechamiento del hecho imponible ya gravado por el IVA, si bien dentro de ciertos límites a pesar de que dicho impuesto no puede ser considerado como un impuesto sobre el volumen de negocio por recaer sobre unos bienes específicos<sup>49</sup>. En efecto, no obstante su compatibilidad con el IVA, dicho impuesto puede suponer un obstáculo para el traslado de vehículos de un Estado miembro a otro, tal y como apreció el Consejo de la UE<sup>50</sup>.

Una última propuesta alternativa, a efectos de explotar la materia imponible aprovechada por el Estado y al mismo tiempo evitar coincidir con los mismos hechos imponibles que los empleados en los tributos estatales, **podría consistir en invertir la perspectiva de los hechos objetivos empleados por el legislador estatal a la hora de establecer sus hechos imponibles, imponiendo el gravamen a la otra parte implicada en el acontecimiento o hecho indicador de capacidad económica**. Esto significaría por ejemplo que el gravamen podría imponerse no a quien recibe renta, sino a quien la entrega, siendo dicha entrega, como consumo, una manifestación de

---

<sup>48</sup> En la exposición de motivos de la Ley 38/1992 que crea el IVDMT donde se afirma que “la estructura del impuesto, radica en la consideración de las situaciones empresariales en que anteriormente era posible deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido”.

<sup>49</sup> El TJCE en sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343, apartado 15; de 13 de julio de 1989, Wisselink, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671, apartado 18; de 19 de marzo de 1991, Giant, C-109/90, Rec. p. I-1385, apartados. 11 y 12, y de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y otros, antes citada, apartado 11), *las características esenciales del IVA son las siguientes: el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; y, por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente*.

<sup>50</sup> Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo [COM (2005) 261]

capacidad económica diferente. Igualmente podría imponerse el gravamen, en vez de sobre quien presta el servicio o entrega el bien, sobre quien los adquiere.

En el primer caso la fuente impositiva explotada cambiaría ya que no sería la renta, sino el consumo soportado en la realización de operaciones o actividades económicas que consumen el patrimonio en ocasión de su ejercicio (considerando el pago de renta del trabajo, de actividades económicas así como de capital mobiliario).

Al tratarse de un consumo necesario para el desempeño de las actividades económicas, podría considerarse que la verdadera materia imponible gravada son dichas actividades empresariales y profesionales, materia esta que estaba inicialmente gravada por las Entidades Locales por vía del IAE previsto en la LHL. No obstante, dicho gravamen no implica reserva alguna de la materia imponible sobre la que recae en virtud de la nueva redacción del art.6.3 de la **LOFCA tras la reforma aprobada por Ley Orgánica 3/2009**, de manera que el gravamen autonómico podría imponerse perfectamente sobre aquella materia imponible al no concurrir más la necesidad de autorización de la legislación reguladora de la Hacienda local para su aprovechamiento, que anteriormente era exigible de acuerdo con la anterior redacción del reformado artículo.

Por ello la primera propuesta podría en principio prosperar. Así si se gravara al empresario cuando paga nóminas, a los bancos cuando pagaran intereses o a las empresas cuando distribuyeran dividendos, se estaría en realidad gravando el consumo derivado del ejercicio de la actividad económica desarrollada por aquellos por vía de la exacción sobre el consumo inherente a la misma, evitándose de un modo claro el doble gravamen que se quiere evitar sobre la renta que sería contrario al art.6.2 de la LOFCA.

No obstante el hipotético gravamen autonómico sobre el consumo debería ser moderado para ajustarse al principio de no confiscatoriedad, al concurrir sobre la materia imponible que constituye el desarrollo de actividades económicas tanto el IRPF e IS estatales como el IAE local.

En cuanto al hipotético gravamen regional sobre quien adquiere bienes y servicios, resulta claro que la gestión de dicho impuesto generaría una gran problemática de gestión al ser más difícilmente gestionable que el IVA. Siendo más difícilmente

controlable la liquidación del impuesto por cada individuo consumidor, debería establecerse un mecanismo de repercusión de manera que adquiriera la condición de sujeto pasivo, como sustituto del contribuyente, el que entrega el bien o presta el servicio de un modo análogo a lo que sucede en el IVA. En este caso sí que sería admisible su establecimiento del hipotético tributo autonómico inverso al IVA siempre que, de conformidad con el art.401 de la Directiva 2006/112 del Sistema Común sobre el IVA que reproduce el antiguo art.33 de la Sexta Directiva 77/388, dicho tributo no reuniera alguno de los caracteres esenciales del IVA. Esto implica que el tributo regional debería aplicarse a operaciones concretas y no con carácter general, su cuantificación no debería ser proporcional al valor del bien o servicio prestado, debería recaudarse en una única fase (consumo minorista) y no aplicarse sobre el valor añadido de los bienes o servicios adquiridos<sup>51</sup>.

Si la situación inicial para configurar tributos autonómicos ya se plantea difícil, considerando la excesiva generalidad de la configuración de los hechos imposables en los tributos estatales, peor perspectiva se planteaba al considerar la redacción del límite del art.6.3 de la LOFCA en su redacción **anterior a la establecida por la reciente reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**. El art.6.3 imponía que debían evitarse por los tributos autonómicos las materias imposables que la legislación de Régimen Local reservara a las haciendas locales. Por lo que debía evitarse por las Comunidades Autónomas toda clase de impuestos cuyo hecho imponible tuviera incidencia directa sobre la materia imponible que se explota por los tributos locales vigentes, entendida como **“toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico”**<sup>52</sup>.

La determinación de cual es la materia imponible que se grava por un tributo no es una labor fácil, de manera que en varias ocasiones dicha labor, a la hora de analizar la

---

<sup>51</sup> En efecto el TJCE ha admitido la posibilidad de que en la entrega del bien o prestación del servicio, además del IVA, recaiga doble tributación en el mismo acto de consumo si bien a través de un impuesto que no tenga el carácter general del IVA sino un carácter particular como sucede en el caso de IEMT y IVMH como en el caso de su Sentencia de 17 de septiembre de 1977 Solisnor-Estaleiros Navais C-130/96 considerando 19 y 20

<sup>52</sup> SSTC 37/1987 FJº 14, 289/2000 FJº 4º así como 179/2006 FJº 4º

constitucionalidad de los tributos regionales, planteó desacuerdos en su determinación incluso dentro del TC.

A pesar de que la nueva redacción del art.6.3 de la LOFCA, permite la exacción de los tributos autonómicos sobre la materia imponible gravada por los tributos locales, la concurrencia de la tributación local y regional no está exenta de complicaciones; hay que encontrar hechos imponibles que dentro de dicha materia no coincidan con los ya empleados para configurar los tributos locales, así como considerar la limitación que en la potencial recaudación de la nueva tributación pueda suponer el principio de no confiscatoriedad.

### ***Patrimonio***

Para acertar a saber cuales son las materias imponibles gravadas por los impuestos locales, no se aprecia fuente más fiable de aclaración que el reconocimiento expreso que haga el legislador al configurar los tributos locales, así como las consideraciones que al respecto de esos tributos ha hecho la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional. De esta manera se puede afirmar con determinación, siguiendo el art.60 LHL, que el IBI grava una manifestación de riqueza que es el valor de los bienes inmuebles. Concretamente según el TC se caracteriza por gravar *como materia imponible o fuente de riqueza la capacidad económica que se pone de manifiesto por la mera titularidad - como propietario, usufructuario, superficiario o concesionario- el día uno de enero de cada ejercicio de un bien inmueble rústico o urbano*<sup>53</sup>, de manera que lo que se grava es la titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos<sup>54</sup>.

Es claro que, conforme con la actual redacción del art.6.3 de la LOFCA, las Comunidades autónomas pueden aprovechar la materia imponible que implica el patrimonio inmobiliario aunque, según la prohibición de concurrencia de gravámenes en el mismo hecho imponible, **deben de momento evitar toda clase de tributos que tengan por objetivo la riqueza que se manifiesta con la titularidad o el derecho de aprovechamiento sobre bienes inmuebles, al menos considerados como tales bienes inmuebles.** En este sentido, como se anticipaba anteriormente, resulta muy difícil encontrar, dentro de la materia imponible que constituye el patrimonio inmobiliario, un

---

<sup>53</sup> SSTC SSTC 179/2006 FJº 5º

<sup>54</sup> Así se especifica por SSTC 168/2004 FJº 10º

hecho imponible que refleje de un modo claro la capacidad económica del obligado al pago que no sea la propiedad o la titularidad de algún derecho que se ha escindido de la misma como es el derecho de superficie, usufructo o la concesión administrativa que ya están gravados con el IBI.

Otra situación distinta es que se tenga en consideración el patrimonio inmobiliario en cuanto a parte integrante de conjuntos patrimoniales adscritos a un determinado fin, como es el caso del gravamen tributario sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de riesgo y situados en territorio catalán.

El Tribunal Constitucional<sup>55</sup> advirtió que dicho impuesto catalán no gravaba el valor de determinados elementos patrimoniales por el mero hecho de ostentarse su titularidad sin existir conexión alguna con el fin pretendido por el impuesto autonómico, sino *«los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que podía derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña»* tal y como establecía el art. 58.1 de la Ley 4/1997 de Protección civil de Cataluña.

Dicha postura de consideración de los inmuebles fuera de su faceta como manifestación singular de riqueza por tener un derecho de aprovechamiento sobre los mismos, se siguió por el TC en su sentencia 289/2000 donde al considerar que la base imponible del IBIAMA se componía a través del valor patrimonial de los bienes afectos a la realización de las actividades perjudiciales para el medio ambiente, al incluirse el de los bienes inmuebles comprueba que *“el IBIAMA se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que incide en la misma materia imponible que la del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA”*<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> SSTC 168/2004 FJº 10º

<sup>56</sup> SSTC 168/2004 FJº 10º . a) donde dice *el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil.*



Las anteriores consideraciones permiten en principio desechar cualquier gravamen autonómico sobre el patrimonio inmobiliario, salvo que se considere aquel a través de un tributo extrafiscal como parte integrante de una actividad que se pretende desincentivar.

Respecto del gravamen del patrimonio mobiliario, su gravamen, antes de la entrada en vigor de la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, se debía excluir en cuanto al uso de un tributo fiscal directo sobre el patrimonio de las personas físicas, debido al carácter omnicompreensivo del Impuesto sobre el Patrimonio. Este tributo se caracteriza como *apreció el TC, por tener como “hecho imponible del impuesto la propiedad de toda clase de bienes y la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo, en el momento del devengo”<sup>57</sup>*. Es claro por ello que, existiendo el gravamen estatal sobre el patrimonio, cualquier tributo regional directo sobre elementos patrimoniales mobiliarios estuviera impedido por la prohibición del art.6.2 de la LOFCA , salvo que dichos elementos bienes muebles estuvieran gravados en consideración con una actividad directamente relacionada con ellos que se quisiera evitar o desincentivar para favorecer así el cumplimiento de las competencias autonómicas.

En este sentido se pronunció el TC en su Sentencia 37/1987 al apreciar la posible colisión entre el impuesto sobre Tierras Infrutilizadas Andalúz y el Impuesto sobre el Patrimonio. Aunque dichas consideraciones se refieren a un impuesto autonómico que recaía sobre bienes inmuebles rústicos, sus consideraciones son perfectamente trasladables para el campo de la hipotética tributación regional directa sobre el patrimonio mobiliario, debido a que el IP, sobre cuya no concurrencia se pronuncia, incluye dentro de su gravamen a este tipo de patrimonio mueble.

Recientemente se ha suprimido el gravamen del IP a través de la Ley 4/2008 de 23 de diciembre<sup>58</sup>, de manera que el impedimento que el IP hasta ahora ha constituido para que las regiones puedan establecer su propio impuesto sobre la titularidad de los bienes muebles, debe entenderse superado, toda vez que el art.6.2 de la LOFCA prohíbe

---

<sup>57</sup> SSTC 37/1987 FJº 11º

<sup>58</sup> BOE 25 diciembre de 2008

expresamente que se establezcan tributos sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado.

**Por ello siguiendo un argumento “ a sensu contrario” si el Estado ya no grava el hecho imponible que inicialmente configuraba el IP, ello implica que dicho supuesto pueda emplearse para la configuración de un tributo autonómico.** Aún así, dando por extinguido el gravamen del IP, debe apreciarse que todavía subsiste el IBI que sigue ocupando el gravamen sobre el patrimonio inmobiliario casi con carácter exclusivo para las Haciendas locales debido al límite del art.6.3 de la LOFCA.

Para el caso de que no se pudiera considerar extinguido el gravamen del IP y por lo tanto manteniéndose la vigencia del IP, podría defenderse el establecimiento de un impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas. La hipótesis de su establecimiento se extrae de la experiencia del derecho comparado alemán, donde de acuerdo con el art. 106.2 de su Ley Fundamental el *Vermogensteuer*, que es un impuesto sobre el patrimonio tanto de las personas físicas como de las jurídicas, pertenece a los Lander, habiéndose introducido a partir de la ley federal de 17 de abril de 1974. Ese impuesto contiene unas normas específicas de valoración de bienes inmuebles, bienes de escaso valor, participaciones, etc. Tas obtenerse la base imponible se practican una serie de reducciones para obtener la base liquidable a la que se le aplicará un tipo de gravamen del 0,6%.

Dicha postura, de establecimiento de un impuesto sobre el patrimonio autonómico, se ha defendido por varios autores<sup>59</sup> que aprecian que no existe óbice alguno para el establecimiento de dicho impuesto, al apreciar que el IP únicamente grava el patrimonio de las personas físicas.

A pesar de compartirse dicha postura, debe advertirse que el IBI no discrimina entre personas físicas y personas jurídicas de acuerdo con el art.63 de la LHL, por lo que un hipotético impuesto sobre el patrimonio de sociedades que no tuviera una finalidad extrafiscal para contemplar el patrimonio inmobiliario corporativo más allá de su

---

<sup>59</sup> ESCRIBANO LOPEZ F. *Impuesto Sobre el Patrimonio. Manual del Sistema Tributario Español*. Ed.Civitas. 2000. P. 306 también ADAME MARTINEZ F.D los Tributos Propios de las Comunidades Autónomas Ed. Comares 1996 P. 661

estricto valor económico, de acuerdo con el art.6.3 de la LOFCA no podría gravar los bienes inmuebles integrados en el patrimonio social al ser la propiedad o el usufructo hechos imponibles ya gravados por el IBI.

Debe no obstante advertirse que el impuesto sobre el patrimonio alemán *Vermogensteuer* convive pacíficamente con los Impuestos reales *Realsteuern* de las Haciendas locales alemanas; impuestos estos últimos que escapan a la competencia legislativa exclusiva de los Lander siendo regulados por una ley federal, al no recaer sobre el consumo y el gasto local tal y como establece el art.105.2 a) de la Constitución Alemana.

### ***Actividades económicas o empresariales***

En el caso del IAE, el legislador no determina expresamente qué riqueza va a gravar con dicho impuesto, aunque el Tribunal Constitucional ha aclarado que lo que se grava “es el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto” también ha concretado, siguiendo lo que dispone el art.78.1 LHL que lo que se grava es “*el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas*”<sup>60</sup>.

La posibilidad de que las autonomías establezcan gravámenes sobre las actividades económicas supone una cuestión delicada. En otros países dicho gravamen regional sobre las actividades económicas se admite. Por ejemplo en Alemania existe un impuesto regional como es el Impuesto sobre el patrimonio alemán *Vermogensteuer* que grava tanto el patrimonio de las personas físicas como el de las jurídicas; si bien dicho impuesto no se regula por una ley de los Lander, sino por una ley federal donde los Lander intervienen con carácter limitado a través de la Bundesrat que debe prestar su conformidad al texto aprobado por el Bundestag. En este caso aunque el referido impuesto es regional, se acaba con cualquier posibilidad de diferenciación entre los Lander en su regulación, debido a la necesidad de que dicho impuesto se regule por ley federal. Con ello se impide que la autonomía financiera de cada región fluya libremente a través del ejercicio de su competencia normativa financiera propia.

---

<sup>60</sup> SSTC 168/2004 FJº 10º

Lo cierto es que las *actividades empresariales, profesionales y artísticas* **constituyen un hecho imponible muy amplio de manera que el gravamen que genera abarca tanto las rentas, como el patrimonio y demás manifestaciones de riqueza que integran dichas actividades económicas**. Si se estableciera un gravamen regional sobre cualquier tipo de renta, consumo o elemento patrimonial empresarial o profesional ¿no estaría recayendo también sobre dichas actividades económicas?

A pesar del nuevo contenido del artículo 6.3 de la LOFCA, existe un alto índice de probabilidad de que el Tribunal Constitucional, a la vista de el carácter tan genérico del hecho imponible del IAE que abarca prácticamente toda la materia imponible relacionada con las actividades económicas, considerase la existencia de superposición de hechos imponibles regionales y locales según su criterio fijado a partir de la Sentencia 289/2000 sobre la anterior refacción del art.6.3 de la LOFCA.

Por ello **las Comunidades Autónomas no pueden en la actualidad plantearse cualquier tipo de tributo fiscal como tal sobre cualquier aspecto de las actividades empresariales o económicas, sin perjuicio del posible gravamen que sobre aquellas puedan establecer a propósito del pertinente tributo extrafiscal**.

En este sentido se ha pronunciado el TC cuando en la Sentencia 168/2004 manifiesta que el gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a determinadas actividades de las que se puede derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña, considera que aquel no grava la manifestación de riqueza derivada reflejada del ejercicio de actividades empresariales ,profesionales o artísticas , sino de instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y bienes<sup>61</sup> .

---

<sup>61</sup> SSTC 168/2004 FJº 10º cuando afirma que “*el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil*”.

La combinación del carácter genérico del hecho imponible del IAE y el art.6.3 de la LOFCA excluye a las autonomías toda posibilidad de poder regular su propio entorno económico a través de su propio sistema tributario. Dicha situación no se plantea en otros países como Canadá y Estado Unidos, donde cada Provincia o Estado federado puede tener su propio impuesto sobre la renta de las sociedades, por lo que en principio las sociedades no constituyen una materia excluida a los entes subestatales por su propia naturaleza. En este sentido se ha pronunciado favorablemente el TJCE para que las regiones puedan influir en su propio entorno económico mediante su sistema tributario cuando afirma que “No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas”<sup>62</sup>.

### ***Vehículos***

El tercer impuesto de relevancia es el IVTM, sin embargo su existencia no ha planteado problemas a las haciendas regionales desde el momento en que de acuerdo con la redacción del art.6.3 de la LOFCA antes de su reforma aprobada por la Ley orgánica 3/2009 de 18 de diciembre y Disposición adicional Primera de la Ley reguladora de Haciendas Locales, se ha habilitado hasta ahora a las Comunidades Autónomas para explotar la misma materia imponible que la gravada por dicho impuesto, que según el art.92.1 de la LHL grava la titularidad de los vehículos de esa naturaleza. Con la nueva redacción del art.6.3 la posibilidad de establecer nuevos tributos regionales sobre los vehículos se encuentra completamente abierta sin necesidad de habilitación previa alguna por parte la legislación reguladora de la Hacienda Local.

En los países analizados como Alemania Estados Unidos y Canadá, los vehículos constituyen una fuente impositiva interesante dando lugar a impuestos directos como en Alemania a través del *kraftfahrzeugsteuer* que es una especie de impuesto directo

---

<sup>62</sup> Considerando 48 de la reciente sentencia DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, así como Considerando 58 de la SENTENCIA del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 En el asunto C-88/03,

que se paga anualmente desde que se matricula el vehículo, o a accisas varias como sucede en Estados Unidos donde existe un impuesto que grava la compra de coches *Automóviles tax* , impuestos que gravan la venta al por menor de camiones *heavy trucks and trailers tax* , Impuesto sobre combustibles *Fuel tax* , Impuestos que gravan los neumáticos *Highway Tires Tax* etc.

Ello demuestra que la fuente impositiva que constituyen los vehículos ofrece amplias posibilidades, encontrándose en la actualidad inexplicablemente olvidada por las Haciendas autonómicas, a pesar de la habilitación legal que tienen para usarla. ESEVERRI MARTINEZ propone la transformación del IVTM local a regional, previendo que parte de lo recaudado revertera en las entidades locales por vía de subvención o de participación en los ingresos de la Comunidad Autónoma<sup>63</sup>. Algunos autores como ADAME MARTINEZ incluso le atribuyen una finalidad medioambiental al hipotético Impuesto de Circulación autonómico al proponer que se tengan en consideración las características técnicas del vehículo tales como sus emisiones contaminantes<sup>64</sup>.

### ***Incrementos de valor***

De acuerdo con el art.104 de la LHL el IVTNU grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, lo cual constituye renta, de manera que en las transmisiones onerosas el sujeto pasivo es el que constituye o transmite el dominio o el derecho real constituido sobre el mismo<sup>65</sup>.

Debe destacarse que los incrementos de valor que experimentan los bienes inmuebles se van a gravar también por el Estado a través del IRPF en concepto de ganancia patrimonial. Por ello parece que, al existir esa doble concurrencia de tributos estatales los incrementos de valor de bienes inmuebles quedan totalmente fuera del alcance la tributación regional ya sea por coincidir con el hecho imponible empleado por el Estado al configurar el IRPF tanto con el previsto para configurar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el art.104 de la LHL.

---

<sup>63</sup> ESEVERRI MARTINEZ E. *La organización en los servicios de gestión: Delegaciones y Colaboración Administrativa* en obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local* , coordinado por FERRERIO LAPATZA Ed. Marcial Pons 1993 P.210

<sup>64</sup> ADAME MARTINEZ F.D *Los tributos Propios de las Comunidades Autónomas* Ed. Comares 1996 P. 644

<sup>65</sup> Art.106 LHL

Los incrementos de valor de los bienes muebles también están excluidos de la potestad normativa tributaria regional por vía del extensivo y acaparador IRPF que incluye también las ganancias patrimoniales obtenidas por aquellos.

### ***Energías***

También conviene recordar que el propio Tribunal Constitucional ha recordado la posibilidad de que las regiones puedan establecer un gravamen sobre las actividad eléctrica y gasista, al considerar que el ejercicio de la potestad tributaria autonómica no pondría en peligro la unicidad del sistema tarifario eléctrico<sup>66</sup>.

En efecto tanto la Ley 34/1998 de Hidrocarburos, como la Ley 54/1997 del Sector Eléctrico, contemplan la posibilidad de que las regiones puedan establecer tributos y en ejercicio de su autonomía financiera configurar sistemas no uniformes de cuantificación. Dicha previsión, considerando el carácter generalmente dañino de dichas actividades así como la coincidencia con el hecho imponible del IAE, debe necesariamente hacer referencia a la posibilidad de que las autonomías configuren tributos                    extrafiscales                    de                    carácter                    medioambiental.

---

<sup>66</sup> el TC en FJº 11º de la SSTC 168/2004 en atención al contenido del art. 17.3 de la Ley 54/1997, de regulación del sector eléctrico, como el art. 95.1 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos, donde se prevé expresamente la posibilidad de incluir un suplemento territorial en las facturas que deben satisfacer los consumidores de energía, ha manifestado que *“estos preceptos pone de manifiesto que el legislador básico estatal asume con absoluta normalidad la existencia de tributos locales y autonómicos que, siempre desde el respeto a los principios proclamados en los arts. 6.2 y 3 LOFCA, recaigan sobre las energías eléctrica y gasista, preocupándose por asegurar que el ejercicio de la potestad tributaria territorial no ponga en riesgo la unicidad del sistema tarifario”*.

## CAPITULO VI

- 1) Las opciones de distribución de la materia imponible dentro de límites de la LOFCA
- 2) La distribución de la materia imponible en el hipotético establecimiento de un sistema de participación
- 3) La posibilidad de establecer un sistema de superposición de impuestos, una ruptura de los límites de la LOFCA en pro de una apuesta por las experiencias del derecho comparado
  - 3.1) Hechos Imponibles susceptibles de superposición
  - 3.2) Compatibilidad del sistema de superposición de tributos con el principio de capacidad económica y no confiscatoriedad
  - 3.3) El principio de igualdad ante la posibilidad de las diferencias de carga tributaria derivada de la superposición
  - 3.4) La solidaridad y la coordinación en el sistema de superposición de tributos

- 1) Las opciones de distribución de la materia imponible dentro de límites de la LOFCA

En la LOFCA no se introducen nuevas fórmulas de distribución de la materia imponible, sino que simplemente se recogen los medios previstos en el art.157.1 de la Constitución, procediendo al desarrollo de la regulación de su empleo. Con dicha Ley Orgánica no se quiso innovar en esta materia introduciendo otras fórmulas de financiación distintas a las contempladas por el constituyente, de manera que según el TC con la LOFCA *“no se pretendió sino habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía”*. El Supremo Intérprete de la Constitución también añade que *“Su función no es, por tanto, como es obvio, la de establecer una reserva de Ley Orgánica en cuya virtud cualquier aspecto atinente al nutrido grupo de recursos autonómicos enumerados en el art. 157.1 CE requiriese ineludiblemente una norma de tal rango, sino sencillamente permitir que una Ley Orgánica -la actual LOFCA- pudiese insertarse en el bloque de la constitucionalidad delimitador del concreto alcance de las competencias autonómicas en materia financiera”*.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 9º



Esa función reguladora y por lo tanto delimitadora de las competencias financieras autonómicas de la LOFCA, se reconoce por la mayoría de la doctrina. Autores como CALVO VERGUEZ sostienen que la LOFCA tiene como principal finalidad el constituir un marco o límite para el ejercicio de la autonomía financiera de las regiones, de manera que constituye la plasmación de la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general reconocida en el art.149.1.14<sup>a2</sup>. GARCIA MARTINEZ confirma también que la coordinación que compete al Estado en exclusiva se materializa a través de la ley orgánica prevista en el art.157.3 CE<sup>3</sup>.

En definitiva el Estado, como máximo responsable de la realización de la solidaridad de acuerdo con el art.138 CE y en ejercicio de la potestad de coordinación de todas las Haciendas territoriales que tiene en virtud del art.149.14<sup>a</sup>, es “competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado”<sup>4</sup>. Para ello ha creado la LOFCA materializando la habilitación contenida en el art.157.3 CE.

Como se ha expuesto anteriormente, la LOFCA no va a introducir nuevas competencias financieras, sino que simplemente va a desarrollar una función coordinadora y por lo tanto delimitadora de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas previamente reconocidas en la Constitución.

La coordinación que se va a desempeñar con la LOFCA respecto de las competencias financieras regionales, no va a constituir una negación de la autonomía financiera, sino un cauce o margen por la que aquella discurre y se ejercita. Así se afirma por VEGA HERRERO que el principio de coordinación financiera que se ejercita con la LOFCA, no puede considerarse un factor negativo y que la coordinación es también la

---

<sup>2</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.40

<sup>3</sup> GARCIA MARTINEZ A. *Los títulos competenciales que inciden en la hacienda autonómica; posibilidades y límites*. Rev. Crónica Tributaria nº 92/1999 Ed. IEF P.78 y 91

<sup>4</sup> SSTC 72/2003 de 10 de abril FJº 5º y 192/200 de 13 de julio FJº 6º y 181/1988 FJº 3º

salvaguarda de la autonomía por cuanto evita interferencias de cada ente autónomo en el ámbito competencial de los restantes<sup>5</sup>.

**Considerada la relación de competencias financieras de las Comunidades Autónomas del art.157.1 CE, van a ser las de carácter tributario las que van a tener trascendencia a la hora de distribuir la materia imponible**, ya que sólo son aquellas las que consideran la realidad económica como una posible manifestación de la capacidad económica y por lo tanto como materia imponible. Así por ejemplo las sanciones, actos de derecho privado, actos de endeudamiento, etc contemplan la realidad económica sin tener en cuenta la capacidad económica de los sujetos que intervienen en esa realidad, por lo menos de un modo directo. Cuando se impone una sanción, a la hora de exigirse aquella, no se atiende a la capacidad económica del infractor, sino la infracción de la normativa administrativa así como a otras circunstancias como la naturaleza del perjuicio ocasionado, la intencionalidad y otras circunstancias que se contemplan en el art.131 de la ley 30/1992 RJPAC. Del mismo modo cuando se suscribe un contrato de compraventa o de alquiler por un ente público, la exigencia del precio de venta o el alquiler no radica en la riqueza que demuestra el comprador o arrendatario particular, sino en la causa del contrato que, de acuerdo con el art.1274 CC, es la prestación que se ha realizado y que exige una contraprestación a cambio en esos contratos sinalagmáticos. Cuando se realizan operaciones de crédito por la Administración, la realidad se contempla igualmente de la misma forma que cualquier otro contrato privado<sup>6</sup>. Finalmente las operaciones de transferencia de recursos financieros desde el Presupuesto General del Estado a las autonomías atienden únicamente a una realidad económica concreta que es la de las regiones, atendiendo a dicha realidad en función de las situaciones de déficit o superávit en las que se encuentran. Además sólo son competencias financieras cuyo ejercicio corresponde al

---

<sup>5</sup> VEGA HERRERO M "El principio de coordinación financiera en la Hacienda regional" en obra colectiva *Organización territorial del Estado vol IV* Ed. IEF Madrid 1984 P. 3154

<sup>6</sup> MENENDEZ MORENO A. *Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed. Lex Nova 2007 P.44. recuerda este autor que la mayor parte de la doctrina ( FERREIRO LAPATZA, PALAO TABOADA, MARTIN QUERALT, CASADO OLLERO Y TEJERIZO LÓPEZ) considera que la naturaleza jurídica de la deuda pública es la del contrato de préstamo. Así PALAO TABOADA remarca que la deuda pública proporciona un ingreso a los entes públicos pero por otro comporta un gasto puesto que, como en cualquier otra relación de préstamo, el ente público tiene la obligación de devolver el capital que le han prestado, así como los intereses que se hayan devengado por el capital pendiente hasta su restitución.

Estado<sup>7</sup>, si bien es de cumplimiento forzoso debido al principio de suficiencia financiera que es una faceta esencial de la autonomía financiera autonómica protegida por la Constitución, toda vez que la autonomía no puede existir sin suficiencia de recursos<sup>8</sup>.

Excluidas las competencias financieras consistentes en asignaciones a cargo de los Presupuestos Generales del Estado, rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado así como producto de operaciones de crédito, queda claro que sólo las medidas tributarias se fundamentan en la capacidad económica del sujeto obligado a pagarlos, en definitiva esas medidas se basan en la existencia de materia imponible<sup>9</sup>. Dichas medidas tributarias se imponen sobre el supuesto de la existencia de una fuente de riqueza o materia imponible y se proyectan sobre la misma gravándola las distintas haciendas territoriales. La constitución del gravamen tributario va a implicar una distribución del aprovechamiento de la fuente impositiva en base a esas reglas de prioridad que para el ejercicio del poder tributario autonómico se marcan en la LOFCA.

Cuando la LOFCA se encarga de fijar una serie de cauces o límites para el ejercicio de las competencias financieras regionales, aquella por sí sola no realiza distribución alguna de la materia imponible tal y como se afirmó en el CAP II de este trabajo, aunque influye de un modo determinante en su distribución. En efecto, los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA, no determinan expresamente qué concretas materias imponibles

---

<sup>7</sup> Muy interesante es la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1994 en Recurso nº 322/1993 en cuyo FJº 3º se aclara que *El ordenamiento jurídico atribuye a la Administración potestades y la habilita para actuar, en su caso, cuando la actividad no sea en sentido propio del ejercicio de una potestad específica. De ahí que se distinga entre potestades administrativas y derechos subjetivos de la Administración, que -como puntualiza la doctrina científica- son especies del género poder jurídico. Entre potestad y derecho subjetivo, existe importante diferencia: los poderes los representa el ordenamiento jurídico (del que derivan) en términos tales que no recaen sobre objeto singularmente determinado ni para resolver pretensiones concretas; los poderes se refieren a un ámbito de actuación definido con generalidad; de ahí que el ejercicio de la potestad conforme al ordenamiento jurídico comporte el sometimiento de los sujetos respecto de los que se ejercitan; los derechos subjetivos se refieren siempre a una situación jurídica concreta, y recaen sobre un objeto determinado y frente a una persona física o jurídica que resulta sujeto obligado*

<sup>8</sup> El TC ya se ha pronunciado en numerosas ocasiones afirmando que La autonomía financiera de los entes territoriales está íntimamente ligada a la suficiencia financiera, ya que la primera exige la plena disposición de medios para poder ejercitar las competencias que les han sido encomendadas, SSTC 289/2000 de 30 de noviembre FJº 3º, 96/2002 de 25 de abril FJº 2º y 168/2004 de 6 de octubre FJº 4º y 179/2006 de 13 de junio FJº 3º.

<sup>9</sup> El TC en SSTC 276/2000 de 16 de noviembre en FJº 4º ha afirmado que *“el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o «hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la Ley»*

quedan reservadas a cada Hacienda territorial. Su tenor literal sólo quiere encauzar el modo de ejercitar la competencia financiera autonómica consistente en los tributos propios.

De esa manera señala unas pautas y reglas de preferencia en el ejercicio del poder financiero regional para evitar conflicto con los demás niveles de hacienda territorial, de manera que el ejercicio del poder tributario propio de las Comunidades Autónomas no suponga una pérdida del poder financiero del resto de entes públicos territoriales. Así debe recordarse que el art.6.2 de la LOFCA sólo prohíbe que las autonomías establezcan sus tributos sobre hechos imposables ya gravados por el Estado.

Con ese artículo lo único que se pretende es evitar que el poder tributario regional disminuya la recaudación obtenida por el Estado a través de sus propios recursos. Esa necesidad de garantizar la plenitud de recursos financieros para el Estado se ha reconocido por el TC cuando ha afirmado que el ejercicio coordinado de las competencias financieras de los distintos entes territoriales que ostentan poder tributario en la Nación *“se traduce en una doble exigencia: de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda desconocer, desplazar o limitar las competencias materiales autonómicas; y, de otra, evitar asimismo que la extrema prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública”*<sup>10</sup>.

Siguiendo la postura del TC sobre la coordinación de las competencias financieras de las regiones, es evidente que el fundamento del art.6.2 de la LOFCA radica en la responsabilidad que el Estado tiene en la materialización de la solidaridad entre las diferentes partes del territorio nacional, así como en el reconocimiento de la potestad originaria para establecer tributos que a este se le reconoce por la Constitución, a efectos de garantizar su plenitud de recursos para el cumplimiento de dicha finalidad solidaria. Pero para asegurar la plenitud de recursos del Estado, a efectos de que pueda

---

<sup>10</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 2º y 13/1992 FJº 2º

garantizar la solidaridad, el legislador no ha reservado materia imponible alguna expresamente. Únicamente ha fijado una regla de preferencia que se deduce y deriva del carácter originario que la Constitución otorga a la potestad del Estado para establecer tributos. De esta manera, el que el Estado aproveche con prioridad determinados hechos imponibles, no es resultado exclusivo de la regla de preferencia del art.6.2 de la LOFCA, sino que deriva del hecho de que este ha constituido sus tributos antes que las Comunidades Autónomas a través de sus leyes tributarias ordinarias, y que, en virtud de dicha prioridad y de la regla de preferencia del art.6.2, ha hecho suyos en exclusiva los hechos imponibles empleados para configurar sus tributos.

La carrera en el disfrute de la misma materia imponible aprovechada por el Estado se encuentra perdida de antemano por el legislador autonómico debido a que el legislador estatal, por medio de sus leyes ordinarias, creó sus principales tributos con anterioridad al nacimiento de las Comunidades Autónomas. **Además los hechos imponibles de los tributos estatales se configuraron con un carácter tan genérico y extensivo, que a las Comunidades Autónomas les resulta muy difícil encontrar hueco alguno dentro de las materias imponibles aprovechadas por el Estado** que en virtud del contenido del art.6.2 de la LOFCA pueden emplear simultáneamente con la Hacienda central<sup>11</sup>. RODRIGUEZ BEREJO ha afirmado que **“la propia configuración del sistema tributario estatal tiende a agotar el repertorio de posibles hechos imponibles y a absorber las fuentes de tributación de mayor generalidad y recaudación”**<sup>12</sup>.

Ello ha motivado, como indirectamente se desprende del pronunciamiento de RODRIGUEZ BEREJO, que **el ejercicio de las competencias financieras de las autonomías y el consiguiente reparto de la materia imponible no haya dependido sólo de la LOFCA por el contenido del art.6.2, sino también de un modo principal de las leyes ordinarias tributarias estatales que la precedieron.**

---

<sup>11</sup> Así se ha reconocido por el TC en SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º cuando afirma que ***“la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales”***, también la doctrina reconoce ese poder acaparador de los impuestos estatales así se ha pronunciado SIMÓN ACOSTA en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.35-36

<sup>12</sup> RODRIGUEZ BEREJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985 , P. 67

El art.6.3 de la LOFCA se puede abordar de la misma manera que se ha analizado el art.6.2 de la misma ley, sobre todo tras la última redacción de su contenido establecida por **la reforma de la LOFCA aprobada por Ley Orgánica 3/2009**, que establece el mismo nivel de prohibición para las regiones respecto de su relación con los tributos locales, de manera que aquellas no pueden gravar los hechos imponible ya empleados para configurar dichos tributos de la Hacienda local.

Dicho artículo en su anterior redacción habilitaba a las Comunidades Autónomas a *“establecer y gestionar tributos sobre las materias que la Legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”*. La doctrina del TC en virtud de dicha redacción precedente a la reforma de 12 de noviembre de 2009, consideró dicho artículo “a sensu contrario” manifestando que *el art. 6 LOFCA contiene dos límites al poder tributario propio de las Comunidades Autónomas: los hechos imponible gravados por el Estado (apartado 2) y las materias imponible reservadas a las Corporaciones Locales (apartado 3). El primero «no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, sino que «lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponible, estrictamente». Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base. Por el contrario, el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico*<sup>13</sup>.

No obstante lo acertado de la anterior reflexión del máximo Intérprete de la Constitución, aquella conclusión ha quedado vacía de contenido con la nueva redacción del art.6.3 LOFCA, **derivada de la reforma de dicha ley derivada de la Ley Orgánica 3/2009**.

---

<sup>13</sup> SSTC 289/2000 FJº 4º

Con la nueva redacción se ha tratado de incrementar el margen de maniobra de las Comunidades Autónomas para el ejercicio de su poder tributario normativo, habilitando expresamente a las autonomías a “establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales”. Por ello al establecerse en dicho artículo 6.3, de un modo análogo a lo dispuesto en el art.6.2, que los tributos de las autonomías *“no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales”*, recogiendo la anterior doctrina del TC se puede comprobar que lo único que prohíbe la LOFCA en su artículo 6 en la actualidad es la duplicidad de hechos imponibles esto es el doble gravamen sobre el mismo idéntico supuesto de hecho, permitiendo no obstante que la exacción del tributo regional pueda recaer sobre la misma materia imponible tanto en el caso de concurrencia con el tributo estatal como con el local.

Por lo expuesto, al igual que sucede en el art.6.2 de la LOFCA, el art.6.3 no reserva directamente materia imponible alguna a las Corporaciones Locales. Por ello la preferencia en el disfrute de las fuentes impositivas a favor de las Entidades Locales no resulta exclusivamente del art.6.3 LOFCA, sino que es consecuencia de la combinación entre el aprovechamiento anterior en el tiempo de un hecho imponible por los tributos de las Haciendas Locales y la exclusividad que en su disfrute se dispone en el art.6.3 de la LOFCA a su favor.

De lo expuesto se desprende que tanto en el caso de la exclusión de los hechos imponibles en el aprovechamiento compartido de las materias imponibles entre el Estado y las Comunidades Autónomas como entre estas y las Haciendas locales , la determinación de la prioridad del Estado y Entidades Locales en el disfrute de concretos supuestos de hecho de la materia imponible, deriva de la ley tributaria estatal ordinaria al regular los tributos estatales o los locales.

En definitiva el que se ocupen más o menos hechos imponibles dentro de una misma materia imponible, determinando el aprovechamiento exclusivo de las Hacienda estatal o de las Haciendas locales, depende en origen de lo que haya dispuesto la legislación ordinaria estatal al configurar los tributos estatales así como al regular el sistema

tributario local, que es también de competencia estatal tal y como ha declarado el TC en aras de garantizar la igualdad en la posición jurídica del contribuyente<sup>14</sup>.

La situación de reserva de la entera materia imponible que se gravaba por los tributos locales producida por la anterior redacción del art.6.3 LOFCA ha sido criticada por la doctrina. En efecto BORRERO MORO ha afirmado que cuando el art.6.3 de la LOFCA se remitía a la Legislación de Régimen Local para determinar qué materias quedan reservadas a las Haciendas locales, producía un erróneo empleo de la legislación ordinaria para regular implícitamente aspectos relativos al ejercicio de las competencias financieras autonómicas que debieron regularse por ley orgánica según el art.157.3 CE<sup>15</sup>.

También MARTIN QUERALT y CASADO OLLERO sostienen que a regulación de las competencias financieras de las regiones sólo podrá ser realizada por el legislador estatal mediante ley orgánica y de acuerdo con el conjunto de principios constitucionales<sup>16</sup>. En idéntica forma se ha pronunciado el TC cuando ha afirmado que “no caben introducir límites a la autonomía financiera de las Comunidades autónomas que no resulten de la normativa dictada por el legislador en virtud de lo dispuesto en el mencionado artículo 157.3”<sup>17</sup>.

Según las tesis doctrinales expuestas parece que existe una cierta contradicción entre la previsión contenida en la Constitución de regulación por ley orgánica de las competencias financieras de las autonomías y las remisiones que implícitamente hace dicha legislación orgánica al legislador estatal ordinario.

Al respecto debe atenderse al hecho de que no está proscrito que la legislación ordinaria pueda incidir en la regulación de las competencias financieras regionales. En efecto ya

---

<sup>14</sup> SSTC 233/1999 en cuyo FJº 22 afirma: “En el caso de que se trate de tributos que constituyan recursos propios de las Corporaciones Locales -carentes de potestad legislativa, aunque habilitadas por el art. 133.2 CE para establecerlos y exigirlos-, aquella reserva habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal, «cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución», en tanto en cuanto la misma «existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes-...”

<sup>15</sup> BORRERO MORO C.J “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi P. 51-62

<sup>16</sup> MARTIN QUERALT J. LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO G. , TEJERIZO LÓPEZ J. *Curso de Derecho financiero y Tributario* Ed. Tecnos 2003 P.250

<sup>17</sup> SSTC 179/1987 FJº 3º



en sus primeros pronunciamientos sobre la LOFCA, el TC en la Sentencia 68/1996, transcrita parcialmente al inicio de este epígrafe, manifestó que la intención de la LOFCA no era extender una reserva de ley orgánica en la regulación de cualquier aspecto concerniente a los recursos del art.157.1 CE. El propio art.1.2 de la LOFCA señala que en la financiación de las Comunidades Autónomas se atenderá no sólo en la LOFCA y respectivos Estatutos de Autonomía, sino además a la aplicación de las leyes ordinarias y reglamentos en materia de financiación autonómica, tanto emanados del Estado como de las Comunidades Autónomas.

En este sentido además debe oponerse que cuando el legislador estatal regula por sus leyes ordinarias sus propios tributos o regula los de las Haciendas locales, no está ordenando directamente las competencias financieras regionales. Estas últimas se ven realmente condicionadas por los límites del art.6 de la LOFCA, si bien dicha ley se remite a un panorama o un contexto tributario dominado por el legislador estatal cuya existencia condiciona los efectos de aquellos límites.

En efecto, las limitaciones que ahora padece la Hacienda autonómica podrían desaparecer o suavizarse si se derogase o reformase el art.6 de la LOFCA, como efectivamente se ha hecho al reformar el contenido excesivamente restrictivo que tenía el art.6.3 a través de la reforma de la LOFCA aprobada por Ley 3/2009 de 28 de diciembre.

Por otro lado, la reforma de los tributos estatales o del sistema tributario local, como puede ser la relativa a aspectos concernientes a su cuantificación, no siempre va a conllevar ese efecto liberatorio para el poder tributario autonómico. No obstante en otras ocasiones dichas reformas sobre la normativa tributaria ordinaria estatal y local sí que pueden producir un efecto liberatorio y en este sentido dirigir a una nueva distribución de la materia imponible. Dichas reformas no deben ser referentes a aspectos de cuantificación del tributo, sino a su existencia o a la existencia de su gravamen en sí.

En efecto, la reforma de aspectos concernientes a los hechos imposables de los tributos estatales y locales puede conceder un margen de maniobra para que dentro del espacio liberado puedan las Comunidades Autónomas crear sus propios tributos, expandiendo así su autonomía financiera. De esta manera se ha

pronunciado CALVO VERGUEZ que aboga por la liberación de parte de la materia imponible cubierta por los hechos impositivos de los tributos estatales mediante su derogación. De esa manera las Comunidades Autónomas podrían crear sus propios tributos sobre esos hechos impositivos liberados por el Estado, siendo dicha derogación un idóneo instrumento para que las regiones pudieran aprovechar libremente la materia imponible, al superar que en su aprovechamiento padecen debido a las limitaciones normativas que ahora tienen a la hora de regular los tributos cedidos, debido a su titularidad estatal<sup>18</sup>. De igual manera se ha pronunciado SIMON COSTA que, considerando el carácter omnicompreensivo del sistema tributario estatal, entiende que para asegurar suficiencia de ingresos a las regiones por medio de su propia tributación, o bien se duplican los impuestos estatales, negando la eficacia de la prohibición del art.6.2 de la LOFCA, o bien el Estado inicia un proceso de desocupación de materias impositivos mediante la consiguiente derogación de impuestos estatales<sup>19</sup>. CASADO OLLERO siguiendo esa línea considera que para avanzar en el proceso de descentralización fiscal debe procederse a “un reparto de las materias impositivos o, lo que es igual, figuras tributarias hasta ahora reservadas al Estado”<sup>20</sup>.

En definitiva, considerando los límites que al poder tributario autonómico impone el art.6 de la LOFCA, caben diferentes opciones de distribución de la materia imponible mediante la modificación del entorno tributario estatal y local sin reformar lo dispuesto en la LOFCA. De esa manera mediante la realización de modificaciones sustanciales en las normas reguladoras del hecho imponible de los tributos estatales o locales o mediante la derogación completa de esos tributos se podría hacer una nueva distribución de la materia imponible gravada por aquellos.

Recientemente la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, que suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, ha adoptado la referida tendencia de redistribuir la materia imponible, sin alterar el contenido del art.6 de la LOFCA, por medio de la modificación del entorno tributario configurado por el legislador estatal. La Ley 4/2008 ha procedido a suprimir el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que, al

<sup>18</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.78

<sup>19</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.36

<sup>20</sup> CASADO OLLERO G. “Cuestionario sobre corresponsabilidad fiscal”, *Perspectivas del Sistema Financiero* Nº 51/1995. Ed. Fundación de Cajas de Ahorros julio 1995 P.176

dejar de estar gravado el hecho imponible de dicho impuesto, por interpretación “ a contrario sensu ” del art.6.2 de la LOFCA , aquel podrá aprovecharse por el análogo impuesto sobre el patrimonio autonómico. De esta manera la materia imponible consistente en el patrimonio de las personas físicas podrá pasar a manos de las autonomías.

Ese mismo efecto también podría haberse obtenido por una derogación plena del IP, sin embargo el legislador estatal ha preferido optar por esta táctica de subsistencia formal del IP, quizás en previsión de evitar el deber de instrumentar medidas de compensación a favor de las Comunidades que **antes de la reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 estaba previsto en su ahora derogado art.6.4**, para el caso de que decidiera de nuevo reestablecer de nuevo el desaparecido Impuesto sobre el Patrimonio estatal, cuyo hecho imponible coincidiera con el de los impuestos sobre el patrimonio regionales ya establecidos.

Aunque en la actualidad el art.6.4 ha sido derogado, todavía se contempla la posibilidad de la adopción de medidas compensatorias a favor de las Comunidades autónomas en caso de la adopción por el Estado de actuaciones legislativas adoptadas en materia tributaria que conllevaran un impacto negativo en la financiación de las primeras todo ello en aras de mantener la lealtad institucional según el nuevo apartado g) del art.2.1 de la LOFCA **establecido en su reforma aprobada por Ley Orgánica 3/2009**.

Desde luego que la derogación de los impuestos estatales y locales supone la técnica más sencilla a la hora de liberar la materia imponible, a efectos de que aquella pueda redistribuirse mediante la posterior creación de tributos autonómicos que podrían establecerse libremente, al no tener que observar las limitaciones del art.6 de la LOFCA. De todos modos un abandono en masa de la materia imponible por los tributos estatales y locales **puede conllevar ese efecto negativo de que las autonomías la acaparen completamente de manera que**, en caso de que el Estado volviera a estar interesado en volver a gravar la materia imponible anteriormente liberada, tendría que compensarlas económicamente por el art.2.1 g) de la LOFCA mediante la modificación del sistema de financiación debido al impacto negativo que supondría la pérdida de ingresos sufrida por estas por la reintroducción del tributo estatal o local.

Además de la supresión del gravamen de tributos estatales ya establecidos, así como de la derogación de tributos estatales y locales, como tercera técnica redistribución de la materia imponible sin alterar los límites del art.6 de la LOFCA, se propone **la redefinición de los impuestos estatales delineando con mayor precisión y singularidad su hecho imponible. De esta manera se evitaría la actual situación en la que los hechos imponibles de los impuestos estatales acaparan la plenitud de la materia imponible sobre la que recaen debido a la generalidad de la definición de su presupuesto de hecho** tal y como manifestaba CASADO OLLERO cuando equiparaba el reparto de materias imponibles al reparto de las figuras tributarias estatales. Un ejemplo podría consistir en redefinir el hecho imponible configurador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de manera que su hecho imponible quedara limitado sólo a ciertas rentas obtenidas por las personas físicas. De esta manera excluyendo respecto de la definición del hecho imponible del art.6 de la LIRPF alguna de las rentas que se incluyen actualmente en el mismo, podría ocuparse una parte de la materia imponible por las Comunidades Autónomas. Así por ejemplo podrían excluirse de la definición del hecho imponible las rentas del capital mobiliario cuya recaudación es sencilla debido a la proporcionalidad de su tipo de gravamen, salvo las del art.25.4 de la LIRPF que conforme al art.46 de la misma Ley constituyen rentas del ahorro.

Es posible que pudiera objetarse que con el establecimiento de dicho tributo autonómico sobre la renta del capital mobiliario se estuvieran adoptando medidas tributarias cuya eficacia fuera más allá del territorio de la concreta Comunidad Autónoma, considerando la ubicación del capital de una persona en entidades o sociedades domiciliadas en otra autonomía diferente a la de residencia del contribuyente. En este sentido debe recordarse el principio “mobilia sequuntur personam” asumido inicialmente por el ordenamiento jurídico tributario, por el cual se gravan los bienes muebles, especialmente los incorporales o intangibles, en el lugar del domicilio del propietario <sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Esta doctrina se asumió en los Estados Unidos ya desde 1890 así aquella se asumió por el Tribunal Supremo americano en el caso Pullman's Palace Co. v. Pennsylvania, 141 U.S. 18, 11 Sup. Ct. 876, 35 L. Ed. 613 (1890). Inicialmente se consideró que cada ciudadano llevaba consigo sus propiedades allí donde estuviera, según esa doctrina considerando que los bienes adscritos a un negocio se protegían por la legislación del lugar donde se encontraba ubicado dicho negocio, dichos bienes se iban a gravar por ese mismo Estado. Sin embargo después surgió otra teoría que defendía que la riqueza extranjera debía ser gravada de igual manera que la local. Dicha teoría llevó a la situación de doble imposición en lugar de domicilio del negocio y en el lugar donde el negocio también operaba, dicha situación se consideró por la Corte Suprema contraria a la 14ª enmienda que prohíbe que un propietario se vea privado de su patrimonio debido a la aplicación de la ley en sentencias Delaware, Lackawanna & Western R.R. Co. v.

Dicho criterio parece que se siguió por el propio TC en sentencia 150/1990 cuando en su Fundamento de Derecho Quinto afirmó que *“El art. 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta no provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma”*.

Otra alternativa podría ser la de excluir de la definición del hecho imponible del IRPF las rentas del trabajo o de las actividades económicas por entender que dichas rentas son producto del trabajo del contribuyente y por tanto riqueza generada en el mismo territorio donde este tiene su residencia o su lugar de trabajo si radica en el territorio de otra Comunidad Autónoma. Aquí de nuevo se podría plantear la dicotomía a la hora de gravar la renta entre la autonomía de residencia del contribuyente y la del lugar de trabajo si no coincidieran. También podría objetarse que la mayor parte de la recaudación derivada de la renta como materia imponible podría ir a parar a las arcas de las Comunidades Autónomas, privando al Estado de los recursos necesarios para cumplir el objetivo de la solidaridad interterritorial que le está constitucionalmente encomendado.

Como se puede apreciar es muy difícil limitar los efectos de las medidas tributarias adoptadas por las Comunidades Autónomas a su estricto ámbito territorial. No obstante debe recordarse que la postura del TC cuando en el Fundamento de Derecho quinto de su sentencia 150/1990, siguiendo el criterio del Fundamento Jurídico Primero de la Sentencia 37/1981, afirmó precisamente en relación con la procedencia de un recargo sobre la cuota del IRPF, que *el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a*

---

Pennsylvania, 198 U.S. 341, 49 L. Ed. 1077 (1905) ; Union Refrigerator Transit Co. v. Kentucky, 199 U.S. 194, 50 L. Ed. 150 (1905); Pullman Co. v. Kansas, 216 U.S. 56, 54 L. Ed. 379 (1910) ; Ludwig v. Western Union Telegraph Co., 216 U.S. 146 (1910). En los casos *Delaware, Lackawanna & Western R.R.Co.v. Pennsylvania?* and *Union Transit Co. vKentucky*, se consideró que tenía preferencia para gravar el beneficio el Estado donde se encontraban los bienes tangibles frente al Estado donde se encontraba el domicilio del poseedor. Dicha doctrina se planteó si era extensible o no a los bienes intangibles, sin embargo al no poder determinarse donde se ubicaban estos últimos exactamente, se concluyó que debían ser gravados por el Estado de domicilio de su poseedor volviéndose de nuevo al criterio de “mobilia sequuntur personam”.  
<http://njlegallib.rutgers.edu/journals/docs/journal.nwk.3.2.213.pdf>

*sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional*’.

## 2) La distribución de la materia imponible en el hipotético establecimiento de un sistema de participación

De acuerdo con la clasificación que se realizaba en el CAP III de este trabajo, los sistemas tributarios existentes en cada país pueden clasificarse en dos grupos, sin perjuicio de las peculiaridades que se puedan establecer en cada uno de ellos atendiendo a sus propias peculiaridades políticas y económicas. Siguiendo a CASTELLS se puede distinguir la existencia de los sistemas de participación y los sistemas de superposición<sup>22</sup>.

Los sistemas de superposición son aquellos en los que se reconoce potestad legislativa para crear tributos a varios entes territoriales y se les habilita para aprovechar conjuntamente la materia tributaria. Mientras en los sistemas de participación la titularidad legislativa en materia tributaria corresponde sólo o principalmente al Gobierno central. También la doctrina se refiere a estos sistemas como sistemas de *unión* y *separación*. Con sistema de unión se hace referencia al sistema de participación, cuando el Estado se reserva la competencia exclusiva para establecer y recaudar tributos. Mientras con el concepto sistema de separación se significa al sistema de superposición cuando los diferentes impuestos se reparten entre el Estado central y los territorios autónomos, manteniendo cada uno de ellos, por separado su propio sistema de impuestos<sup>23</sup>.

En nuestra Constitución parece adoptarse un sistema de financiación mixto o a mitad de camino entre el sistema de superposición o separación y el sistema de participación o

---

<sup>22</sup> CASTELLS OLIVERES A. *Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.80

<sup>23</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985, P. 65 También APARICIO PÉREZ A. *Corresponsabilidad Fiscal. Su aplicación a Castilla y León* en apuntes de IV Congreso de Economía Regional de Castilla y León P.581

unión<sup>24</sup>. Así en efecto en su art.156 se reconoce inicialmente la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas pudiendo con arreglo al art.157.1 CE establecer sus propios tributos sin más limitaciones en el disfrute de la materia tributaria que las previstas en el art.157.2 CE. De acuerdo con dicho apartado segundo las autonomías no pueden adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, ni que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

**Al reconocerse la potestad para crear sus propios tributos respectivamente al Estado sin limitación alguna que el principio de legalidad y a las Comunidades Autónomas sin más límites que la legalidad tributaria referida y los anteriormente señalados del art.157.2 CE, la naturaleza del sistema tributario español se manifiesta como de superposición o separación.**

De acuerdo con la Constitución, el Estado, conforme su art.133.1 CE, va a tener la potestad originaria para crear tributos y por tanto prioridad a la hora de establecerlos. Mientras, las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus respectivos tributos sin más limitaciones que el respeto del patrimonio ubicado en otras regiones **así como la garantía del correcto funcionamiento del mercado interior de la nación,** sin admitirse ningún tipo de disfunción en este por las concretas medidas tributarias adoptadas por cada región.

A pesar de esa inicial configuración constitucional del sistema tributario nacional como de superposición, el constituyente es consciente de la posición prioritaria y predominante del Estado a la hora de aprovechar la materia imponible. Quizás por ello, consciente del acaparamiento de la materia imponible de mayor recaudación por el Estado, contempla en el art.157.1 CE en primer lugar, como recurso de financiación de las regiones, la participación en los ingresos del Estado por medio de los impuestos cedidos y los recargos sobre los impuestos estatales. Igualmente prevé que dicha participación en los ingresos del Estado se haga indirectamente a través de asignaciones a cargo de los Presupuestos Generales del Estado.

---

<sup>24</sup> así se aprecia tanto por RODRIGUEZ BEREJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* en Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985, P. 68, como por APARICIO PÉREZ A. *Corresponsabilidad Fiscal. Su aplicación a Castilla y León* en apuntes de IV Congreso de Economía Regional de Castilla y León P.581

Es significativa la prelación que la Constitución a la hora de enumerar las fuentes de financiación autonómica otorga a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, los recargos sobre los impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. Ello permite presumir que el constituyente previó que la superposición de tributos constitucionalmente admisible iba a resultar limitada por la posición dominante e inicialmente acaparadora del Estado. Por ese motivo consideró que la principal fuente de financiación de las autonomías iban a ser los impuestos estatales cedidos y los recargos sobre los impuestos estatales.

En efecto la evolución de nuestro sistema tributario nacional refleja que esa previsión de posible superposición de tributos, implícitamente contemplada en la Constitución, ha quedado postergada hasta la actualidad. Desde los primeros años de existencia del sistema de financiación autonómica hasta la actualidad, se aprecia una resistencia por parte del Estado a la hora de ampliar el campo de la autonomía de ingresos de las Comunidades Autónomas.

Inicialmente se empleó, como afirma RODRIGUEZ BEREIJO<sup>25</sup>, una fórmula de sistema tributario de participación basado en un sistema de transferencia de recursos, de manera que el recurso contemplado en el apartado c) del art.157.1 fue el predominante, quedando en desuso los recursos contemplados en el apartado a) del mismo artículo, es decir, la participación directa en los ingresos del Estado. Esta situación inicial del sistema de financiación autonómica como un sistema de transferencia de recursos, se ha confirmado por el TC *es menester situarse en el marco más amplio del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas diseñado por la LOFCA. Y lo primero que debe reclamar nuestra atención es que éste ha optado por establecer una Hacienda autonómica de transferencia, en la que el grueso de los ingresos procede del Presupuesto estatal a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado y, en su caso, del Fondo de Compensación Interterritorial y de las asignaciones niveladoras. No es de extrañar, pues, que, a la vista del modelo LOFCA - que es uno de los varios constitucionalmente posibles- ya subrayásemos en la STC*

---

<sup>25</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985 , P. 68 afirma que “ el sistema mixto de financiación de las Comunidades Autónomas ha tendido a apoyarse cada vez más en los recursos procedentes de transferencias desde el Estado, fortaleciendo así una imagen de Hacienda autonómica parasitaria y excesivamente dependiente de la Hacienda del Estado”.



13/1992 que, «dentro de un sistema de financiación autonómica así concebido -con un fuerte predominio de las fuentes exógenas de financiación- la autonomía presupuestaria de las Comunidades Autónomas, esto es, su capacidad para disponer libremente de sus recursos financieros, asignándolos a los fines mediante programas de gasto elaborados según sus propias prioridades -y ello, desde luego, dentro del respeto a los principios constitucionales de solidaridad entre todos los españoles y de coordinación con la Hacienda estatal (arts. 2.2 y 156.1 CE)-, adquiere un papel capital en la realización efectiva de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas reconocida por la Constitución»<sup>26</sup>.

La valoración del sistema de financiación autonómica realizada por el TC permite observar que, dentro de los dos posibles modelos de transferencia de recursos en el sistema de participación, se optó por el legislador estatal por el sistema de transferencia indirecta de recursos desde la Hacienda central a las Haciendas regionales, en vez de un sistema de participación directa en los tributos estatales por medio de la cesión; fórmula esta última similar a la contemplada en la Constitución Alemana. Además el TC apreció que dentro de las transferencias había de una parte una clase de trasferencias que podrían entenderse como una clase de subvenciones concedidas con carácter general en base a fórmulas que atendían al gasto asumido y a otros criterios de derivación territorial y de otra parte una fórmula de subvenciones condicionadas otorgadas exclusivamente para que las Comunidades Autónomas ejercitaran una serie de competencias. Así el TC aprecia que además del método de fijación del porcentaje de participación adoptado durante el período transitorio, proliferaron las subvenciones o ayudas a terceros centralizadas en los Presupuestos del Estado sobre materias de competencia autonómica, las cuales pasaron a convertirse en una nueva fuente de financiación autonómica no reglada, de carácter condicionado, que venía a superponerse a los recursos sí contemplados en el sistema LOFCA. A través de estas «subvenciones condicionadas» se encauzó, pues, una parte de los ingresos que, en buena lógica, debió haberse suministrado vía porcentaje de participación; fuente de financiación esta última, de libre disposición para las Comunidades Autónomas, cuya

---

<sup>26</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 10º, 13/1992 FJº 7º

*fijación, además, no es ocioso recordarlo, ha de negociarse entre el Estado y las Comunidades Autónomas (art. 13.1 LOFCA)”*<sup>27</sup>.

La adopción del criterio de que, en virtud del principio de corresponsabilidad, cada Administración contribuya en la medida de lo posible a la autofinanciación de sus necesidades de gasto por medio de sus propias fuentes tributarias y sobre la base de sus propias decisiones políticas<sup>28</sup>, ha supuesto una participación más directa en la recaudación del Estado mediante el consiguiente incremento del número y porcentaje de recaudación de los tributos estatales inicialmente cedidos<sup>29</sup>. De esta manera, a partir del Acuerdo de 7 de octubre de 1993 del CPFF, en el que se contempla la corresponsabilidad como criterio de financiación regional y más formalmente desde la Ley 14/1996, donde aquel se consagra expresamente como principio del sistema de financiación<sup>30</sup>, la fórmula de participación en los ingresos del Estado ha pasado a ser cada vez más directa a medida que se ha ido ampliando la corresponsabilidad de las autonomías en el sostenimiento de sus propios gastos. Esta paulatina transformación se apreció por el TC cuando afirmó **“No obstante, no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de «corresponsabilidad fiscal» y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público”**.

A través de las últimas reformas de la LOFCA por las Leyes Orgánicas 3/1996 y 7/2001 **así como la última reforma aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, a medida de que se ha ido ampliando la corresponsabilidad de las regiones, se ha ido

<sup>27</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 10º

<sup>28</sup> SUAREZ PANDIELLO *La corresponsabilidad fiscal en las entidades locales* Papeles de economía española, , Nº 83, 2000 , P. 210

<sup>29</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º

<sup>30</sup> Fecha en la que el Consejo de Política Fiscal y Financiera adopta la decisión de introducir la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómica, mediante la cesión del 15% de la cuota líquida territorializada del IRPF, decisión que se materializa en el art.95 de la Ley 21/1993 de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, si bien dicho principio no se introduce formalmente en la LOFCA hasta la Ley Orgánica de Reforma 3/1996 y la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas

ampliando paralelamente el número de impuestos estatales cedidos así como el porcentaje cedido de su recaudación.

Esto permite asociar al incremento de corresponsabilidad **el cambio de la fórmula de participación en los recursos obtenidos por el sistema tributario estatal, desde un sistema indirecto de transferencia incondicionado sostenido por lo recaudado en cada región por los tributos estatales, a un sistema de participación directa en la recaudación estatal por medio de la cesión de tributos, tendente a territorializar en cada región lo recaudado por aquellos** y subordinando las asignaciones a cargo de los Presupuestos Generales del Estado a lo obtenido por los tributos cedidos<sup>31</sup>.

Hasta el momento, con la instauración de la corresponsabilidad se ha tratado de garantizar una vinculación entre los recursos financieros reclamados a los ciudadanos por vía tributaria y los servicios que les son prestados por el ente titular de dichos tributos<sup>32</sup>. Para ello se ha permitido a las Comunidades Autónomas aprovechar en mayor medida en la recaudación de los tributos estatales cedidos, reconociéndoles incluso en determinados tributos competencias para cuantificar la cuota tributaria por medio de la cesión no sólo de la recaudación, sino también de competencias normativas. Paralelamente a dicho incremento de la cesión se han ido reduciendo las asignaciones a cargo de los Presupuestos Generales del Estado de conformidad con la regulación que se ha realizado del fondo de suficiencia en el art.13 de la LOFCA. En la regulación de dicho fondo, tanto antes como después de su reforma por el art.2 de la Ley Orgánica 7/2001 **así como la reforma operada por el art.5 de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, siempre se ha considerado a la cesión de nuevos tributos como motivo de **revisión del porcentaje de participación**<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Con la última reforma de la LOFCA aprobada el 12 de noviembre de 2009, no sólo se ha mantenido un sistema de suficiencia basado en transferencias a cargo de los Presupuestos Generales del Estado denominado Fondo de Suficiencia Global, sino que también se ha incluido otro tipo de transferencias a cargo de los Presupuestos Generales denominado Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales previsto en la nueva redacción del art.15.2.

<sup>32</sup> CASTELLS OLIVERES A. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas : situación actual y líneas de revisión* revista Presupuesto y Gasto Público nº 5/1991 ed. Instituto de Estudios Fiscales P.12-13

<sup>33</sup> Así por ejemplo en el Acuerdo 1/1985 de 6 de septiembre del CPFF se determinó que El porcentaje de participación de cada Comunidad Autónoma se obtendría **dividiendo el coste efectivo de los servicios transferidos a la misma, minorado en su caso por la recaudación de tributos cedidos**, por la recaudación obtenida por el Estado por los Capítulos I y II de su Presupuesto de ingresos excluidos los Tributos susceptibles de

Vistas las grandes dificultades para que las Comunidades Autónomas puedan crear sus propios tributos, parece que fundamentar el núcleo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en la participación con la consiguiente territorialización de los tributos estatales cedidos, es la única posibilidad de que se les pueda hacer responsables de sus decisiones de gasto<sup>34</sup>. La tendencia a incrementar el número de tributos así como el porcentaje y competencias normativas objeto de cesión ha llegado a límites extremos. Autores como CALVO VERGUEZ aprecian que la corresponsabilidad, como mecanismo de garantía de la autonomía financiera regional y por lo tanto de suficiencia de recursos, implica la necesidad de aprovechar en mayor medida la materia imponible actualmente gravada por los tributos estatales, siendo lógica consecuencia de dicho incremento la intensidad del aprovechamiento del tributo estatal<sup>35</sup>.

De lo expuesto se puede concluir que nuestro actual sistema de financiación regional constituye un sistema mixto de financiación entre un sistema de superposición y uno de participación, si bien, debido a las fuertes limitaciones que a la hora de constituir sus tributos encuentran las autonomías, puede afirmarse que básicamente es un sistema tributario único o de participación, donde esta última se produce fundamentalmente a través de los tributos cedidos, salvo para el caso de regiones pobres que deben acudir al principalmente Fondo de Suficiencia para sostener su gasto<sup>36</sup>.

---

cesión e incrementada en la recaudación obtenida por Tributos cedidos. También en el Acuerdo del CPFF de 1/1986 de 7 de noviembre que aprueba el método de financiación para el periodo 1987/91 establece que el porcentaje de participación de cada Comunidad en los ingresos del Estado deberá tener en consideración la cantidad fijada como objetivo de recaudación de los tributos cedidos y las tasas afectas a los servicios

<sup>34</sup> RODRIGUEZ BEREJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985, P. 74

<sup>35</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed. Thomson Civitas 2005 P.79

<sup>36</sup> Así por ejemplo Castilla y León cuyo presupuesto fue para el 2010 de 10.575,5 millones se proveyó de 2.752,2 millones del Fondo de Suficiencia ; Castilla-La Mancha con presupuesto para el 2010 de 7.865 millones de euros se cubrió con 2.124,9 millones del Fondo de Suficiencia; Extremadura, con un presupuesto de 5.620,62 millones de euros se financia con 1.733,2 millones del Fondo de Suficiencia. Así el Fondo de Suficiencia supuso respectivamente el 26 % , % 27%, 30% de los ingresos previstos en los Presupuestos de Castilla y León, Castilla la Mancha y Extremadura. [ecodiario.eleconomista.es/espana/noticias/1576774/09/09/La-Rioja-recibe-3389-millones-de-euros-del-Fondo-de-Suficiencia-el-13-por-ciento-del-total.htm](http://ecodiario.eleconomista.es/espana/noticias/1576774/09/09/La-Rioja-recibe-3389-millones-de-euros-del-Fondo-de-Suficiencia-el-13-por-ciento-del-total.htm);

<http://www.castillayleoneconomica.es/n%BC%20162/presupuestos.html>

[http://www.regiondigital.com/periodico/extremadura/los\\_presupuestos\\_generales\\_extremadura\\_para\\_2010\\_ascienden\\_562062\\_millones\\_euros-108112.html](http://www.regiondigital.com/periodico/extremadura/los_presupuestos_generales_extremadura_para_2010_ascienden_562062_millones_euros-108112.html)

Por ello parece que, superado el anterior modelo de aprovechamiento de la materia imponible gravada por los tributos estatales por medio de un sistema de transferencias, se ha pasado a la segunda posible forma de aprovechamiento de los recursos tributarios estatales por medio de los tributos cedidos. Se ha alcanzado un nivel de aprovechamiento tal, que un sector mayoritario de la doctrina defiende que esas competencias normativas cedidas no se extiendan a los elementos esenciales del tributo cedido para que este no pierda la condición de tributo de titularidad estatal que es <sup>37</sup>.

En línea con la actual tendencia de participación directa en la recaudación estatal por medio de los tributos cedidos en aras de la corresponsabilidad, **la última reforma de la LOFCA aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, que recoge las previsiones de la Ley Orgánica 6/2006 de reforma Estatuto de Autonomía de Cataluña 19 de julio**, trata de imponer el establecimiento de una nueva fórmula de sistema tributario nacional de participación más intensa, toda vez que se habilita un incremento de la corresponsabilidad de las regiones y por lo tanto de su participación en lo ingresado a través de los impuestos estatales actualmente cedidos.

En concreto en la nueva redacción del art.11 **tras la reforma producida por la Ley Orgánica 3/2009**, se establece tal y como se contemplaba en las Disposiciones adicionales Octava, Novena y Décima de la LO 6/2006 de reforma del Estatuto de Cataluña, que el porcentaje máximo de cesión en el IRPF, Impuestos Especiales e IVA sea del 50%, 58% y 50% respectivamente. Dicha previsión normativa, sin perjuicio de lo discutible de la procedencia del contenido de la referida norma estatutaria para operar dicha ampliación del porcentaje de cesión de lo recaudado como se comentó en el CAP V<sup>38</sup>, implica un incremento de la corresponsabilidad mediante un incremento de

---

<sup>37</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P.78 TEJERIZO LOPEZ J.M citado por SIOTA ÁLVAREZ M. en *La Financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008 P. 361. Donde se refiere su propuesta por la que plantea en vez de aprobarse leyes detalladas de cesión se aprueben leyes de bases en los que se fijen los elementos básicos de los tributos, para después las CCAAs adoptar dentro de los límites del legislador estatal las modalidades de tributación que estimen por convenientes

<sup>38</sup> Como ya se afirmó en el epígrafe 4.3 del CAP II dicha previsión normativa implica una suerte de desapoderamiento del Estado ya que impone a este último forzosamente incrementar los porcentajes de cesión de los referidos tributos. Ello choca frontalmente con la jurisprudencia del TC que en Sentencias 72/2003 FJº 6º y 181/1988 FJº 3º ha afirmado que la reserva de ley estatal que proyecta de acuerdo con el art.133.1 y 149.1.14ª CE sobre todos los elementos correspondientes a sus tributos incluido el alcance y

la participación directa de las regiones y la territorialización en la recaudación tributaria estatal.

El modelo de financiación autonómica establecido por la nueva redacción de la LOFCA **establecida tras sus reforma aprobada por Ley 3/2009**, trata de incrementar la corresponsabilidad de la regiones casi duplicándola. Una situación de aprovechamiento al 50% del IRPF ya se encuentra en Alemania donde, como se exponía en el CAP III, los Lander y la Federación comparten al 50% tanto en el Impuesto que grava la renta de las personas físicas como en el que grava la renta de las personas jurídicas.

El incremento de los porcentajes máximos de cesión de la recaudación en los impuestos estatales cedidos contenido en el art. 11 de la LOFCA constituye una mera habilitación, que de materializarse, podría hacer que las autonomías más ricas dejaran de depender de transferencia estatal alguna de recursos para financiar sus propios gastos.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la adopción de un modelo de participación fundamentado principalmente en el aprovechamiento de tributos estatales cedidos, en principio no debería ocasionar efecto negativo alguno en los ciudadanos de regiones más pobres en virtud del principio de solidaridad y de suficiencia financiera protegidos en la Constitución.

En este sentido debe recordarse la interpretación que da el TC sobre la autonomía financiera de las regiones cuando afirma que **“la autonomía financiera de los entes territoriales va, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido**

---

condiciones de cesión. De acuerdo con lo expuesto en dicho capítulo dichas disposiciones adicionales no van a tener la consideración de ley orgánica al no regular ninguno de los aspectos esenciales que debe regular todo Estatuto de Autonomía de acuerdo con el art.147 CE. Además resulta muy irregular que una competencia exclusiva como es la regulación de los propios tributos estatales, tanto en sus aspectos esenciales como accesorios, pueda realizarse a través de una norma pactada como es un Estatuto de Autonomía. Resulta en cierta medida confirmar la anterior postura crítica el hecho de que las referidas disposiciones adicionales no imponen directamente la cesión, sino que siendo respetuosos con el mecanismo de cesión de tributos que se contempla en el art.10.2 de la LOFCA, remite la eficacia del incremento del porcentaje de cesión a lo que disponga

*encomendadas*”<sup>39</sup>. Por ello, considerando que la autonomía financiera implica, como instrumento indispensable para la autonomía política, tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos de acuerdo con los art. 133.2 y 157.1 CE”<sup>40</sup>, es evidente que dicho hipotético modelo de participación fundamentado en los tributos estatales cedidos no debería perjudicar en modo alguno a las Comunidades Autónomas más desfavorecidas económicamente.

No obstante se plantean dos cuestiones. La primera es si la adopción de dicho modelo podría influir en la posición del Estado en cuanto a garante de la solidaridad. La segunda es determinar cuándo deberían ponerse en marcha los mecanismos de solidaridad y suficiencia, vista la mayor capacidad de recaudación de las regiones.

En relación a la primera pregunta debe plantearse la problemática de que un posible reparto al 50% de tributos de tan elevada recaudación como el IRPF e IVA, podría privar al Estado de los recursos financieros necesarios para cumplir sus propias competencias, incluida la de garantizar la solidaridad. Ello supondría en principio un rechazo pleno de un sistema de participación tan intensa ya que el Tribunal Constitucional ha afirmado que *“se debe de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda «desconocer, desplazar o limitar» las competencias materiales autonómicas. Y, de otra, evitar asimismo que la extrema prevención de potenciales ingerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública”*<sup>41</sup>.

Expuesta la anterior doctrina, resulta inadmisibile que, so pretexto de proveer de suficientes recursos propios a las Comunidades Autónomas, se prive al Estado de los recursos necesarios para el desarrollo de sus propias competencias.

---

<sup>39</sup> SSTC (por todas, SSTC 289/2000, de 30 de noviembre FJº. 3º; 96/2002, de 25 de abril, F. 3º; y 168/2004, de 6 de octubre, FJº 4º).

<sup>40</sup> TC en sentencias 289/2000 FJº 3º, 63/1996 FJº 11º, 96/1990 FJº 7º

<sup>41</sup> SSTC 13/1992 FJº 2º

Algunos autores podrían tratar de defender que, garantizada la suficiencia de recursos del Estado para garantizar el desempeño del resto de competencias, las propias Comunidades Autónomas podrían cooperar en la realización de la solidaridad por medio de medidas de compensación horizontal en vez del actual sistema vertical, de un modo análogo a lo que sucede en Alemania. Parcialmente podría apoyar esta tesis la postura del TC que defiende que las regiones no son ajenas a la realización de la solidaridad, de manera que deben abstenerse de adoptar decisiones que pudieran perjudicar al interés general así como a otras regiones. En el Fundamento de Derecho Séptimo de su Sentencia 64/1990 de 5 de abril el TC incluso declara que “*existe entre las Comunidades Autónomas un deber de auxilio recíproco y de recíproco apoyo y lealtad*”. Sin embargo **es el constituyente quien en el art.138 CE señala como único y principal responsable de la realización de la solidaridad al Estado**. Así el TC afirma tajantemente que “*Aunque las Comunidades Autónomas no son ni pueden ser ajenas al interés general del Estado, la defensa específica de éste es atribuida por la Constitución al Gobierno (artículos 97, 155), llamado, asimismo, prioritariamente a velar por la efectiva realización del principio de solidaridad (artículo 138)*”<sup>42</sup>.

Expuesto lo anterior se puede apreciar que el legislador orgánico ha considerado dicha futura posible situación de reducción de recursos del Estado para materializar la solidaridad. Por ello la **reciente reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009**, en atención al incremento de los porcentajes máximos de cesión habilitados por la nueva redacción del art.11, **ha impuesto a las Comunidades autónomas contribuir directamente a la materialización de la solidaridad, ya que junto con el Estado aquellas deben participar en la constitución del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales** con un porcentaje de sus tributos cedidos. Dicha nueva redacción supone encomendar a las Comunidades Autónomas un papel de cooperadoras en la realización de la solidaridad. **Ello plantea la posible necesidad de que se modifique el art.138 CE, haciendo a las Comunidades Autónomas corresponsables junto con el Estado del equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español que ahora compete en exclusiva al Estado según la Norma Suprema**.

---

<sup>42</sup> SSTC 25/1981 de 14 de julio cuando en su Fundamento de Derecho Tercero , párrafo tercero



Garantizada la suficiencia de recursos para que el Estado pueda desempeñar sus competencias con el nuevo sistema de tributario de participación, incluida la realización de la solidaridad mediante la instauración de la corresponsabilidad de las autonomías en su materialización, entonces habría que hacerse la segunda pregunta relativa a cuándo deberían ponerse en marcha los mecanismos de suficiencia.

Al respecto debe recordarse que una mayor corresponsabilidad, mediante el incremento de los tributos cedidos, implica una menor utilización de los mecanismos de suficiencia financiera como es el Fondo de Suficiencia del artículo 13 de la LOFCA. La asunción de nuevos tributos cedidos implica de acuerdo con el art. 13.4.b) de la LOFCA una revisión del valor inicial del Fondo de Suficiencia siempre a la baja, ya que al disponer la región de una mayor participación directa en la recaudación estatal, sus carencias de financiación de los servicios asumidos deben disminuir necesariamente.

**No obstante en el futuro sistema de financiación la aplicación o no de los mecanismos previstos de suficiencia se va a determinar, como hasta ahora se ha hecho, considerando el gasto que implica la prestación de servicios prestados por la correspondiente Comunidad Autónoma así como el déficit de recursos financieros que la concreta región interesada padece, déficit que podrá ser menor al actual, al poder aprovechar cada región en mayor medida la recaudación de los tributos cedidos por el Estado.** En efecto el TC ha afirmado que *“para valorar si unas determinadas Comunidades Autónomas gozan de recursos financieros suficientes para ejercer la autonomía financiera constitucionalmente consagrada es preciso «atender al conjunto de los recursos de que puedan disponer» y a «las competencias que les han sido atribuidas», así como a «los servicios que gestionan» y «dentro siempre de las reales disponibilidades económicas de un sistema globalmente presidido por el principio de solidaridad entre todos los españoles»*<sup>43</sup>.

Por la transcrita doctrina del TC, en el posible futuro sistema de participación, basado principalmente en el incremento en la cesión de la recaudación de los tributos, procedería sólo la aplicación de los mecanismos de suficiencia cuando, a pesar de gozar de una mayor participación en la recaudación del tributo estatal cedido, a una

---

<sup>43</sup> SSTC 13/2007 FJº 5º También se ha pronunciado de misma manera en SSTC 87/1993 de 11 de marzo FJº 3º b)

Comunidad Autónoma le faltasen los recursos económicos suficientes para cubrir los el coste de los servicios prestados. Igualmente tendría derecho a otras transferencias adicionales en caso de que, cubriéndose el coste de los servicios transferidos, no llegara a prestar con un nivel mínimo los servicios considerados como esenciales por el Estado para los ciudadanos en base al principio de solidaridad<sup>44</sup>. En ese último caso la referida Comunidad no podría exigir una ayuda incondicionada por vía de solidaridad, sino supeditada o limitada a garantizar un nivel mínimo en la prestación del servicio comparado con la media nacional y atendiendo a las disponibilidades económicas del sistema global de financiación autonómica. En este sentido, confirmando las anteriores consideraciones, se ha constituido a través de la reforma de la LOFCA establecida por la Ley Orgánica 3/2009, el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales cuyos recursos, según el art15.2 LOFCA, sólo se podrán destinar para garantizar que cada Comunidad recibe los mismos recursos por habitante ajustados en función de sus necesidades diferenciales, para financiar los servicios públicos fundamentales garantizando un nivel mínimo en todo el territorio.

Esto significa que con el nuevo sistema de financiación, una región no podría pretender prestar unos servicios públicos fundamentales de excepcional calidad, esperando ser auxiliada por mecanismos de solidaridad, si en el nivel medio de los servicios en el resto de las regiones fuera inferior debido a las condiciones de la economía nacional.

Podrá suceder que en dicho posible sistema de participación puedan resultar situaciones desiguales en las que determinadas regiones presten mejores servicios, sin embargo ningún reproche podría hacerse a tal supuesto si la mejora en la prestación de los servicios deriva de una mejor gestión de los recursos o un mayor esfuerzo fiscal de sus ciudadanos. ALONSO PEREZ MORENO entiende que la solidaridad no puede implicar una igualdad de trato. Finalmente considera que lo más correcto sería un trato desigual para poner a las regiones subdesarrolladas en un estado de equilibrio, pero sin frenar las naturales desigualdades que pueda engendrar la mayor laboriosidad o creatividad de

---

<sup>44</sup> El legislador, retomando la previsión del art.158.1 CE, en la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas ha delimitado en el numeral II de su exposición de motivos un modo más preciso el efecto principal que debe dirigirse la realización del principio de solidaridad y este es el garantizar que las Comunidades Autónomas puedan prestar sus servicios en condiciones equivalentes con independencia de las distintas capacidades de obtención de recursos tributarios.

algunas<sup>45</sup>. En este sentido se promueve dicha postura por el TC cuando en el Fundamento Jurídico Noveno de su Sentencia 64/1990 de 5 de abril recoge esa consideración de que la solidaridad no puede suponer una igualdad entre las distintas regiones, exigiendo a las más pobres que *“promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables”*.

En el hipotético sistema de participación en el que, debido al fuerte aprovechamiento de la materia imponible por parte de las regiones mediante la cesión amplia de tributos estatales, la materialización de la suficiencia y la solidaridad, previa reforma constitucional, correspondiera tanto al Estado como a las Comunidades Autónomas como sucede en Alemania, se plantearía la cuestión de fijar cómo se determina el modo y momento de aplicación de los mecanismos de suficiencia y solidaridad antes descritos.

Hasta el momento ha sido el legislador estatal quien ha determinado los criterios de distribución del Fondo de Suficiencia en la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las CCAA **así como con en la posterior ley 22/200 por la que se Regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común que deroga a la primera.**

También a la hora de determinar la aplicación de mecanismos de solidaridad, conforme señala la nueva redacción del art.15.2 de la LOFCA va a ser el legislador estatal quien va a determinar el criterio de participación en el nuevo Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales por medio de una ley ordinaria que desarrolle su funcionamiento.

Debe destacarse que en ambos casos se emplea una ley estatal ordinaria para regular aspectos esenciales en la financiación autonómica como es la suficiencia y la solidaridad. Ello supone una demostración más de que la materia concerniente a la regulación de los recursos financieros de las Comunidades Autónomas no es materia

---

<sup>45</sup> ALONSO PEREZ MORENO *Comunidades Autónomas Solidaridad , Estatutos , Organización y Convenios* 1980 Ed: Instituto García Oviedo .P. 53

exclusiva de la Ley Orgánica<sup>46</sup>, siendo sólo necesario dicho tipo de ley cuando se amplían o reducen las competencias financieras<sup>47</sup>.

Esa actual determinación unilateral por el Estado del momento y los criterios en virtud de los cuales se deben poner en marcha los mecanismos de suficiencia y solidaridad podría perderse o moderarse si además fueran igualmente responsables las autonomías en la materialización de la solidaridad. En este sentido debe recordarse que, en Alemania, el art.107.2 de su Constitución determina que los criterios de compensación tanto vertical como horizontal se fijarán a través de una Ley federal, siendo finalmente dicha la ley reguladora de la compensación horizontal fruto del acuerdo entre la Federación y los Lander<sup>48</sup>.

Respecto a la futura determinación del momento en el que deben ponerse en marcha los mecanismos de solidaridad, es de destacar que el Estatuto de Autonomía de Cataluña en su art.206.3 establece una condición que está directamente relacionada con esa conducta activa y responsable que el TC exige a las autonomías más pobres para que traten de alcanzar sus objetivos a través de sus propios recursos. En efecto señala que la entrega de recursos financieros al sistema estatal de financiación, a efectos de que este materialice la solidaridad, estará supeditada a que el resto de Comunidades Autónomas realicen el mismo esfuerzo fiscal y siempre que no se altere la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades de Autónomas antes de la nivelación<sup>49</sup>. En este sentido debe apreciarse que dicho criterio condicionado de

---

<sup>46</sup> SSTC 68/1996 FJº 9º

<sup>47</sup> Así se desprende del cuarto párrafo Numeral III de la exposición de Motivos de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre sobre Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, donde se hace referencia a la necesidad de una Ley Orgánica de reforma de la LOFCA cuando se modifica el catálogo de tributos cesibles

<sup>48</sup> Informe sobre Financiación regional en Alemania y en España Oficina Económica y Comercial de España Berlín, Diciembre, 2004 P.25 p://www.infofederal.net/docs/informe\_financiacion.pdf

<sup>49</sup> El art.206 de la LO 6/2006 de reforma del Estatuto de Cataluña dice:

3. Los recursos financieros de que disponga la Generalitat podrán ajustarse para que el sistema estatal de financiación disponga de recursos suficientes para garantizar la nivelación y solidaridad a las demás Comunidades Autónomas, con el fin de que los servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales del estado del bienestar prestados por los diferentes gobiernos autonómicos puedan alcanzar niveles similares en el conjunto del Estado, siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar. En la misma forma y si procede, la Generalitat recibirá recursos de los mecanismos de nivelación y solidaridad. Los citados niveles serán fijados por el Estado.

4. La determinación de los mecanismos de nivelación y solidaridad se realizará de acuerdo con el principio de transparencia y su resultado se evaluará quinquenalmente.

contribución a la solidaridad por parte de la Comunidad Autónoma de Cataluña, si bien descansa en la doctrina antes referida del TC que exige a las regiones pobres un esfuerzo para ponerse al nivel de las ricas, plantea la problemática de la determinación de cuando se realiza un esfuerzo fiscal equivalente. Al respecto debe objetarse que la mayor parte de la doctrina como PEREZ DE AYALA<sup>50</sup> entiende que el concepto de esfuerzo fiscal, entendido como la relación existente entre la presión fiscal y la capacidad de contribuir que tiene un país, no es fácil, no siendo suficiente acudir a fórmulas sencillas como el índice de Frank. En efecto se considera que la presión fiscal, considerada como el porcentaje de la renta nacional recaudado como tributos, debe ser evaluada cuidadosamente si se comparan otros países, ya que al coste estimado a partir de la cifra recaudada deben añadirse otros costes como el coste derivado de imperfecciones legislativas, malas praxis administrativas, comportamientos elusivos de impuestos, costes de evasión fiscal etc. Igualmente se entiende que la capacidad de contribuir o capacidad gravable depende del estado de desarrollo del país que se trata de analizar.

Por ello, al igual que no tiene sentido realizar comparaciones de esfuerzo fiscal entre países situados en etapas de desarrollo y con patrones político-culturales diferentes<sup>51</sup>, tampoco tiene sentido hacer comparaciones del esfuerzo fiscal realizado entre regiones que presentan las mismas diferencias.

Expuesta la anterior problemática respecto de la determinación de cuándo se verifica la realización del esfuerzo fiscal equivalente, se hace aconsejable la obtención de un consenso entre las autonomías para la determinación conjunta de dicho concepto. De esa manera, si el Estado español optara por modificar el sistema tributario de participación existente, de manera que el Estado al tener menos recursos implicara también a las regiones en la materialización de la solidaridad, entonces sería más bien

---

5. El Estado garantizará que la aplicación de los mecanismos de nivelación no altere en ningún caso la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades Autónomas antes de la nivelación.

<sup>50</sup> PEREZ DE AYALA J.L. que cita a otros autores como CONRAD, PREST, STEFANI *Reflexiones y sugerencias sobre los estudios en torno al esfuerzo fiscal* Revista Española de Ciencia Política Ed. Asoc. Española de Ciencia Política y de la Administración (AECPA) P.9

<sup>51</sup> PEREZ DE AYALA J.L. que cita a otros autores como CONRAD, PREST, STEFANI *Reflexiones y sugerencias sobre los estudios en torno al esfuerzo fiscal* Revista Española de Ciencia Política Asoc. Española de Ciencia Política y de la Administración (AECPA) P.16

predicable seguir el ejemplo del modelo alemán<sup>52</sup>, de manera que la determinación de los criterios de compensación a través de una Ley federal fuera el fruto del acuerdo entre el Bund y los Lander<sup>53</sup>.

En definitiva resultaría predicable que fuera el Estado central quien, a partir de un acuerdo consensuado por todas las regiones, de acuerdo con el art.157.3 CE, fijase a través de una Ley Orgánica los criterios de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas. En este sentido debe apreciarse que la constitución del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, aunque se ha creado por ley orgánica, realmente obedece al Acuerdo 6/2009 adoptado el 15 de julio de 2009 en el Consejo de Política Fiscal y Financiera entre todas las regiones. Del mismo modo la ley estatal que, conforme al art.15.2 de la LOFCA, en un futuro desarrolle el funcionamiento de dicho Fondo, debería ser igualmente fruto del acuerdo entre las Comunidades Autónomas, vista su contribución directa a la realización de la solidaridad.

No obstante la obsesión de las regiones por incrementar el número y porcentaje de recaudación de los tributos cedidos, debe destacarse que aunque dicha tendencia hacia la corresponsabilidad por vía de la cesión de tributos estatales constituya una clara ampliación de su autonomía financiera, al aumentar su libertad a la hora de determinar su volumen y estructura de ingresos, para lograr esta última no es indispensable que aquellas se financien exclusivamente a través de tributos cedidos. En efecto existen otras fórmulas de financiación constitucionalmente previstas para asegurar igualmente dicha autonomía. Unas son endógenas y otras exógenas por transferencia del Estado. Autores como RODRIGUEZ BEREJO manifiestan que autonomía financiera no

---

<sup>52</sup> En art.107.2 de la Ley Fundamental de Bonn se dice: “En la ley se determinarán las condiciones para los derechos de compensación de los Länder con derecho a ella y para los deberes de compensación de los Länder obligados a hacerla efectiva, así como los criterios para la fijación de la cuantía de las prestaciones de compensación”. Dicha ley, aunque no se dice expresamente deberá ser una ley federal en aras de garantizar unas condiciones equivalentes en todo el territorio nacional tal y como dispone el art.72.2 de la misma que dice “la Federación tiene el derecho de legislar siempre que y en cuanto exista la necesidad de una regulación legislativa federal porque así lo requieran la creación de condiciones de vida equivalentes en el territorio federal o el mantenimiento de la unidad jurídica o económica en interés de la totalidad del Estado”.

<sup>53</sup> En efecto la Ley de Compensación Financiera FAG, Finanzausgleichsgesetz, que determina mecanismos de compensación vertical y horizontal es el fruto de un acuerdo entre el Canciller del Bund y los Presidentes de los Lander. Informe sobre Financiación regional en Alemania y en España Oficina Económica y Comercial de España Berlín, Diciembre, 2004 P.25 [p://www.infofederal.net/docs/informe\\_financiacion.pdf](http://www.infofederal.net/docs/informe_financiacion.pdf)

significa autofinanciación<sup>54</sup>. Igualmente SOLER ROCH analiza que la hacienda regional se configura en la Constitución como una hacienda dependiente de la Estatal, al hacerse mención en el art.157.1 CE dentro de los recursos a las posibles transferencias de recursos financieros desde el Estado a las Comunidades Autónomas<sup>55</sup>.

### 3) La posibilidad de establecer un sistema de superposición de impuestos, una ruptura de los límites de la LOFCA en pro de una apuesta por las experiencias del derecho comparado

El art.2 reconoce el derecho de autonomía política a las nacionalidades y regiones que componen la Nación española. Igualmente el art.137 CE les reconoce autonomía para la gestión de sus respectivos intereses, para el caso de que esas nacionalidades y regiones se constituyan en Comunidades Autónomas. Básicamente con el reconocimiento de dicha autonomía para la gestión de sus intereses, se les está reconociendo a las regiones una autonomía política.

MORATI afirma, en relación con la autonomía, que no sólo es “la libertad de determinación consentida a un sujeto, concretada en el poder de darse reglas relativas a su propia acción o más extensamente la potestad de proveer a la atención de los intereses propios sino también la potestad de “de gozar y disponer de medios necesarios para obtener una armónica y coordinada satisfacción de aquellos”<sup>56</sup>.

Esa vertiente económica de la autonomía política, necesaria para su asegurar a esta última, se ha reconocido por el TC respecto de la cual ha manifestado ***“es importantísima ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios económicos determina en gran medida la posibilidad real de alcanzar los fines políticos”***<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985, P. 69

<sup>55</sup> SOLER ROCH *Organización Territorial del Estado* ( Comunidades Autónomas) vol IV Ed: IEF P. 3034

<sup>56</sup> MORATTI citado por Santiago Muñoz Machado en *Derecho Público de las CCAAs* Ed. Civitas 2007 P. 198.

<sup>57</sup> SSTC 289/2000 de 30 de octubre FJº 3º, SSTC 13/1992 de 6 de febrero FJº 7º, SSTC 4/1981 FJº 1b), SSTC 135/1992 FJº 8º

En aras de garantizar dicha autonomía financiera esencial para materializar toda autonomía política, la Constitución ha configurado en el art.157 CE un sistema de financiación que, como se expuso en el párrafo anterior, tiene un carácter abierto, que se encuentra a mitad de camino entre dos sistemas opuestos como son respectivamente los sistemas de unión o participación y los sistemas de superposición o separación. Dicho sistema de financiación regional tiene que cumplir un objetivo esencial que es garantizar, con independencia del modelo que se adopte, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que se constituyan y que se garantiza en el art.156 CE. Para ello, considerando el carácter abierto de la redacción del art.157.1 son posibles varios sistemas de financiación dentro de las premisas del referido artículo<sup>58</sup>.

A la hora de determinar cuando se cumple el objetivo de la autonomía financiera, debido a que nuestra Constitución no la define, hay que acudir a la doctrina del Intérprete Máximo de la Carta Magna que ha aclarado que la autonomía financiera “implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos de acuerdo con los art. 133.2 y 157.1 CE”<sup>59</sup>.

Como se ha expuesto, el constituyente no ha querido decantarse expresamente sobre cual va a ser el modelo de financiación a seguir, el camino a recorrer para que las regiones alcancen la autonomía financiera. Prefiere delegar dicho camino al legislador, dejando unos amplios márgenes en los que pueda moverse. En un principio el sistema que se contempla en los artículos 133, 156 y 157 CE permite apreciar un sistema de financiación mixto o a mitad de camino entre el sistema de superposición o separación y el sistema de participación o unión<sup>60</sup>. Así en efecto, en su art.157, se reconocen inicialmente como fuentes de recursos de las autonomías tanto los tributos cedidos, participaciones en los tributos del Estado y otras participaciones en los ingresos del Estado, que son fuentes propias de un sistema de participación o unión. Pero en el

---

<sup>58</sup> PALAO TABOADA C. “La distribución del poder tributario en España” Crónica Tributaria nº 52/1985 Ed.IEF 1985 P. 183

<sup>59</sup> TC en sentencias 289/2000 FJº 3º, 63/1996 FJº 11º, 96/1990 FJº 7º

<sup>60</sup> Así se aprecia tanto por RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985, P. 68, como por APARICIO PÉREZ A. *Corresponsabilidad Fiscal. Su aplicación a Castilla y León* en apuntes de IV Congreso de Economía Regional de Castilla y León P.581



mismo artículo se contempla la posibilidad de que las regiones se financien con sus propios tributos, fuente propia de financiación de un sistema de superposición o separación. Con arreglo al art.157.1 b) las Comunidades Autónomas van a poder con arreglo al art.157.1 CE establecer sus propios tributos sin más limitaciones en el disfrute de la materia tributaria que las previstas en el art.157.2 CE. De acuerdo con dicho apartado segundo, las autonomías no pueden adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, ni que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

**Al reconocerse la potestad para crear sus propios tributos al Estado sin limitación alguna que el principio de legalidad y también a las Comunidades Autónomas sin más límites adicionales que los anteriormente señalados del art.157.2 CE, la naturaleza del sistema tributario español se manifiesta como de superposición o separación.**

De acuerdo con la Constitución el Estado, conforme su art.133.1 CE, va a tener la potestad originaria para crear tributos y por tanto prioridad a la hora de establecerlos. Mientras, las Comunidades Autónomas, conforme con el art.157.2CE, podrán establecer y exigir sus respectivos tributos sin más limitaciones que el respeto del patrimonio ubicado en otras regiones así como la garantía del correcto funcionamiento del mercado interior de la nación, sin admitirse ningún tipo de disfunción en este por las concretas medidas tributarias adoptadas por cada región.

El poder financiero del Estado, a través del reconocimiento de su potestad tributaria originaria del art.133.1 CE, es protegido de posibles restricciones que pudieran derivar del ejercicio del poder tributario reconocido a las Comunidades Autónomas. En este sentido el TC ha reconocido esa especial protección que debe recaer respecto de la financiación del Estado cuando ha afirmado que conviene “evitar asimismo que la extrema prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del

**legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública**<sup>61</sup>.

Del derecho positivo vigente resulta que esa inicial posición prioritaria del Estado a la hora emplear su poder tributario se ha querido proteger de un modo intenso, de manera que se ha sujetado a fuertes límites al poder tributario autonómico por medio de lo dispuesto en el art.6 de la LOFCA.

Ello ha conllevado que el inicial sistema de financiación regional de superposición o separación haya desembocado en una suerte de sistema mixto más cercano a un sistema de unión o participación. El propio TC ha reconocido esta situación afirmando que “*es evidente que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se ha venido articulando desde la óptica de unas Haciendas territoriales de transferencia en las que el grueso de sus ingresos procedían del Presupuesto estatal, a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado.No obstante,no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de «corresponsabilidad fiscal» y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público*”<sup>62</sup>.

Como evidencia dicho pronunciamiento, las Comunidades Autónomas han venido financiándose a través de una vía exógena a través de la participación en los ingresos del Estado. Inicialmente dicha participación se producía por transferencia de recursos económicos por vía presupuestaria mediante la fijación de un porcentaje sobre los presupuestos Generales del Estado, posteriormente dicha transferencia se ha ido modulando mediante la entrega de recursos por vía de cesión de tributos estatales como consecuencia de la instauración del principio de corresponsabilidad consagrado formalmente a partir de la Ley 14/1996 de cesión de tributos del Estado a las

<sup>61</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 2º y 13/1992 FJº 2º

<sup>62</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º

Comunidades Autónomas. No obstante la realización de dicho principio de corresponsabilidad, según indica el TC en el pronunciamiento transcrito, no se materializa exclusivamente por vía de participación en los tributos del Estado, sino que se conecta de modo fundamental en la capacidad de generar un propio sistema de recursos y por lo tanto un propio sistema tributario al ser los tributos el principal instrumento de financiación pública<sup>63</sup>.

No obstante, debido a los límites del poder tributario autonómico previstos en el art.6.2 y 6.3 de la LOFCA y a su particular eficacia por el inicial acaparamiento de la práctica totalidad de la materia imponible en sus diferentes manifestaciones por los tributos estatales<sup>64</sup>, las Comunidades Autónomas no han podido fundamentar la corresponsabilidad mediante el establecimiento de un sistema tributario propio, sino a través de un incremento de su aprovechamiento sobre los tributos estatales cedidos.

El art. 6.2 de la LOFCA según la doctrina del TC “*Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente*”<sup>65</sup>. Su eficacia será distinta y por ello la capacidad para crear tributos autonómicos, en función de la interpretación que se le de a dicho precepto. En efecto debe considerarse que la práctica totalidad de los tributos estatales están configurados con hechos imponibles descritos muy genéricamente. Por ello la mayor o menor restricción derivada del art.6.2 de la LOFCA dependerá del tipo de lectura que se le dé.

Por ello tal y como aprecia RODRIGUEZ BEREIJO<sup>66</sup> si se interpreta el art.6.2 de modo restrictivo, en sentido de que lo que excluye es la creación de tributos con hecho imponible idéntico al del tributo estatal, su eficacia podrá evitarse con la mera variación

---

<sup>63</sup> MENENDEZ MORENO A. reconoce su amplia capacidad recaudatoria, así como su amplia incidencia social en *Derecho Financiero y Tributario parte general* Ed.Lex Nova 2007 P. 43 .

Además debe recordarse que de los 376.255 millones de euros previstos como ingresos en los Presupuestos Generales del Estado para 2009 203.536 se prevén recaudar en concepto de tributos, lo cual equivale a un 54,09% del total de los ingresos públicos estatales previstos para el año 2009. <http://www.elmundo.es/documentos/2008/09/26/presupuestos2009.pdf>

<sup>64</sup> Así lo ha apreciado el TC en SSTC SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º, también así se ha apreciado por SIMÓN ACOSTA E. La autonomía financiera de las regiones Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.35-36 , también por RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985 , P. 67

<sup>65</sup> SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º

<sup>66</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985 , P. 75

de cualquier término respecto del hecho imponible definidor del tributo estatal tal y como se defiende por CHECA GONZÁLEZ<sup>67</sup>. Mientras, el primer autor aprecia igualmente que si al art.6.2 de la LOFCA se le da un sentido extensivo, no exigiéndose esa perfecta identidad de hechos imponibles bastando una general coincidencia, como defiende CASADO OLLERO<sup>68</sup>, entonces será casi imposible establecer un tributo regional sobre la misma materia imponible aprovechada el tributo estatal. Ello se debe a que a pesar de que el art.6.2 de la LOFCA no lo impide expresamente, la generalidad del hecho imponible del impuesto estatal impediría establecer el tributo regional, al abarcar este casi todos los supuestos de hecho que integran la materia imponible empleada. No obstante lo anterior CASADO OLLERO entiende que la redacción de dicho precepto es insuficiente porque *“no es el hecho imponible el que resulta gravado por el tributo, sino la materia imponible incluida como índice de capacidad contributiva en el elemento objetivo del presupuesto de la imposición”*<sup>69</sup>.

La misma problemática de interpretación plantea el art.6.3 de la LOFCA toda vez que dicho artículo, **tras la reciente modificación de su redacción por la reciente reforma de la LOFCA aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, establece el mismo nivel de limitación a la potestad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas respecto del uso de la materia imponible gravada por los tributos locales. La nueva redacción establece que los tributos autonómicos *“no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales”*.

El art.6.3 en su anterior redacción no planteaba las dudas acerca del sentido extensivo o restrictivo de la limitación que contenía como sucedía con el art.6.2, ya que establecía que las Comunidades Autónomas podían establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reservara a las Corporaciones Locales, cuando así lo previera y contemplara dicha legislación. Ello implicaba mediante una

---

<sup>67</sup> CHECA GONZALEZ C. Consideraciones acerca de la nueva regulación de los tributos propios en la propuesta de futuro Estatuto de Autonomía de Extremadura Revista de Derecho de Extremadura nº2 2008 P.55

<sup>68</sup> En este sentido se ha pronunciado CASADO OLLERO G. en El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas Ed.Universidad de Granada 1981 P. 30 y LAGO MONTERO J.M en El Poder de las Comunidades Autónomas Aranzadi Navarra 2000 P.49 y sig. Referidos por GARCIA LUQUE E. *Descentralización de las Fuentes de Financiación de las CCAA de régimen común* en obra Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega Ed. Lex Nova 2005 P.1848

<sup>69</sup> CASADO OLLERO G. citado por ADAME MARTINEZ F.D *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general* Ed. Comares 1998 P. 188

interpretación a “*sensu contrario*” que no podía admitirse que las regiones crearan tributos sobre “*materias*” que la legislación de régimen local reservara al aprovechamiento de las Entidades Locales, salvo cuando dicha ley así lo contemplase.

En ese caso se planteó sobre el art.6.3 una problemática en relación al sentido restrictivo o extensivo que se le debía dar a dicha prohibición implícita. Concretamente la cuestión se centró en determinar que se entendía por “las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales”.

Al respecto parte de la doctrina<sup>70</sup> así como el TC en su sentencia 289/2000 FJº 4º consideraron que cuando en el art.6.3 de la LOFCA se hacía referencia a “materias reservadas”, no se está refiriendo a materias competenciales de las que se enumeran en la Ley 7/1985 reguladora de Bases de Régimen Local, sino a las materias objeto de tributos locales.

El TC en la referida sentencia aclaró además que “en este segundo supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico”. Aunque autores como BORRERO MORO<sup>71</sup> consideraron dicha interpretación excesivamente extensiva y por tanto estranguladora y limitadora del margen que pudieran tener las Comunidades Autónomas para crear sus tributos.

Dicha interpretación del TC contenida en su Sentencia 289/2000, con la nueva redacción del art.6.3 establecida tras la reforma de la LOFCA aprobada por Ley orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, ha perdido vigencia en una parte, toda vez que el

---

<sup>70</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA P. La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales Revista Impuestos Ed. La Ley 1985 II P. 58 CHECA GONZALEZ C. El impuesto sobre tierras infrutilizadas de las Comunidad Autónoma Andaluza Revista Impuestos Ed. La Ley 1987-IP.676 FERNÁNDEZ JUNQUERA M. Palau nº 33 *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas y los principios de justicia* Revista Valenciana de Hacienda Pública Ed. Coselleria de d'economia de la Generalitat Valenciana 1998 P.60

<sup>71</sup> BORRERO MORO C.J En “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi P. 51-62 entiende que: Cuando el legislador cambió en el art.6.3 la expresión “*hecho imponible*”, contenida en la redacción del proyecto de ley, por “*materias reservadas*”, lo que quería era ampliar el poder tributario de las regiones y no restringirlo (11). Dicho autor entiende que cuando el art.6.3 de la LOFCA remite a la legislación de Régimen Local, se produce un erróneo empleo de la legislación estatal ordinaria para regular implícitamente aspectos relativos al ejercicio de las competencias financieras autonómicas, que debieron regularse por vía de Ley Orgánica.

nuevo art.6.3 habilita a las Comunidades Autónomas “a establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales”. A través de esa nueva redacción, el gravamen autonómico de la materia imponible gravada por la tributación local se habilita de un modo análogo que para el caso de concurrencia de la tributación regional con la estatal del art.6.2 de la LOFCA. No obstante al seguir haciéndose referencia a “las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales”, continua siendo plenamente eficaz la aclaración que el Máximo intérprete de la Carta Magna hizo en relación a ese concepto.

Por lo expuesto los art.6.2 y 6.3 de la LOFCA hasta la actualidad han constituido un importante límite al poder tributario de las Comunidades Autónomas, límite que en cierta medida puede haber constituido un exceso, considerando que la Ley Orgánica prevista en el art.157.3 de la CE debía en principio ser norma reguladora del ejercicio de las competencias financieras regionales, de resolución de conflictos y de posibles formas de colaboración entre el Estado y Comunidades Autónomas.

Atendiendo al referido artículo 157.3 CE, se plantea la duda de si la intención del constituyente fue habilitar al Estado para que pudiera imponer nuevos límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas además de los previstos en el art.157.2 CE. Existiendo un precepto como el art.133.1 CE donde se reconoce la potestad originaria para establecer tributos al Estado y por lo tanto una prioridad a la hora de su ejercicio, no tenía mucho sentido establecer las limitaciones del art.6 de la LOFCA a efectos de proteger esa prioridad constitucionalmente declarada. En efecto parecía lógico que si de acuerdo con la nuda redacción de la Constitución el Estado y las Comunidades Autónomas podían inicialmente establecer sus propios tributos, ambos entes territoriales pudieran disfrutar al mismo tiempo la misma materia imponible, incluida además la empleada por las haciendas locales. Siguiendo dicha perspectiva, parece haberse redactado el art.6.2 de la LOFCA tal y como se ha interpretado por el TC en sentencias SSTC 37/1987 FJº 14 º así como 186/1993 FJº 4º, si bien en dicho precepto ya supone una cierta restricción para el poder de las Comunidades Autónomas porque, aunque no les impide emplear la misma materia imponible que viene siendo aprovechada por el Estado, les prohíbe establecer tributos con los mismos hechos

imponibles que los empleados por aquel para establecer sus tributos, limite que no estaba contemplado en la Constitución.

La segunda limitación del art.6.3 de la **LOFCA en su redacción originaria antes de su modificación por la reforma por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre**, implicó una restricción mucho más asfixiante, desde el momento en que impedía a las regiones emplear la misma materia imponible sobre la que se proyectaran los tributos locales. Dicha interpretación tendía sobre todo a garantizar el maltrecho estado de cuentas de ingresos de las Haciendas locales, cuya precaria situación económica se ha reconocido por el propio legislador<sup>72</sup>.

Desde luego que los límites del art.6 de la LOFCA, unidos a la existencia previa de los impuestos estatales y locales así como la interpretación extensiva que se ha hecho de los mismos por el TC, han hecho casi imposible el ejercicio por las Comunidades Autónomas de su propio poder tributario. En este sentido debe recordarse la postura del **Tribunal Constitucional que, en relación con los límites constitucionalmente señalados respecto del ejercicio del poder tributario de las regiones, recuerda que estos “no pueden ser interpretados de modo que hagan inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria”**<sup>73</sup>. Es evidente que dicha interpretación, favorable al ejercicio de la potestad tributaria por las regiones, debe extenderse no sólo respecto de la interpretación de la Constitución sino también de la LOFCA.

Debe reconocerse un margen más amplio a las Comunidades Autónomas para que estas puedan crear sus tributos y la obtención de dicho mayor margen de maniobra depende del art.6 de la LOFCA y la eficacia que se le quiera dar. La naturaleza del sistema tributario regional como un sistema de superposición o división es clara, al habersele reconocido a las Comunidades Autónomas la potestad de crear sus propios tributos, por ello podría atenderse a dicha previsión constitucional tratando de instaurarse un sistema tributario similar a los existentes en Estados Unidos o Canadá.

---

<sup>72</sup> En la exposición de motivos de la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales se menciona en el numeral I que *“la evolución de la Hacienda Local es la historia de una institución afectada por una insuficiencia financiera endémica”*. También el numeral III comienza diciendo *“La necesidad e superara la tradicional insuficiencia financiera del sector local mediante la utilización de los dos mecanismos constitucionalmente previstos para ello, esto es los tributos y la participación en los del Estado...”*

<sup>73</sup> SSTC 150/1990 FJº 3º in fine así como SSTC 289/2000 FJº 3º in fine, SSTC 168/2004 FJº 4º

Una vía para la obtención del referido sistema de superposición podría ser la derogación del art.6 de la LOFCA, de manera que en caso de conflicto entre el Estado y las Comunidades Autónomas, se hiciera prevalecer la potestad tributaria del Estado en base a ese carácter preferente que se le reconoce en el art.133.1 CE. En caso de conflictos entre estos entes territoriales sobre la prioridad en el aprovechamiento de la materia imponible, podrían instrumentarse mecanismos de resolución de dichos conflictos tal y como se contempla en el art.157.3 CE. Dichos mecanismos de resolución asegurarían en todo caso la salvaguarda del poder de recaudación del Estado, visto que la autonomía financiera regional debe someterse a las directrices de coordinación que señale el Estado de acuerdo con el art. 156.1CE.

En la actualidad en la LOFCA sólo se contempla la Junta Arbitral como mecanismo de resolución de conflictos que puedan surgir entre las Comunidades Autónomas y el Estado, cuando en alguna no se ha verificado la cesión de un tributo, o entre varias Comunidades Autónomas si, habiéndose cedido un tributo estatal a todas las autonomías implicadas, cada una de ellas entiende que el rendimiento de un tributo se ha producido en su territorio.

Tras la redacción del artículo 6 de la LOFCA no cabe disputa alguna entre el Estado y las Comunidades Autónomas sobre la preferencia en el aprovechamiento de una materia imponible y los hechos imponibles que la integran, al haber establecido dicho artículo una preferencia del gravamen impuesto por las leyes tributarias estatales, tanto cuando regulan tributos estatales propios, como cuando regulan tributos locales.

En el hipotético sistema de superposición que se plantea podría producirse la coincidencia del Estado y las Comunidades Autónomas sobre el mismo hecho imponible. Dicha coincidencia generaría una disputa sobre cual de los dos entes territoriales gozaría de prioridad en el disfrute del referido hecho imponible. En esas situaciones el Estado debería prevalecer a efectos de garantizarle **la disponibilidad de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública**<sup>74</sup>. Es clara dicha prioridad del Estado para asegurar la materialización por el

---

<sup>74</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 2º y 13/1992 FJº 2º



mismo de la solidaridad interterritorial que en exclusiva le corresponde de acuerdo con el art.138 CE<sup>75</sup>. Visto que el veredicto dentro del mecanismo de resolución debería ser siempre en principio favorable para el Estado, en el hipotético órgano o mecanismo de resolución de conflictos se podrían valorar la realidad de las necesidades de financiación del Estado y de la Comunidad o Comunidades Autónomas implicadas a efectos de intentar realizar un equitativo reparto de la riqueza contemporáneamente utilizada.

En la Constitución de Estados Unidos, como se ha comentado en el CAP III, se contiene un artículo sexto donde se establece la nulidad de toda ley de un Estado que sea contraria a la Constitución federal, a un tratado internacional o a la ley del congreso de los Estados Unidos. En el caso español no se considera necesaria una reforma constitucional donde se incluya una disposición de similar contenido, ya que el sistema de prioridad estatal en el aprovechamiento del recurso financiero que constituye el tributo se encuentra garantizado a través de los artículos 133.1, 156.1 y 157.3 CE.

No obstante sería útil determinar hasta qué punto cada ente territorial puede explotar el mismo hecho o materia imponible a efectos de evitar que la acumulación de los diversos tributos estatales y autonómicos acaben socavando la capacidad económica de los obligados tributarios principales.

Manifiesta el TC que *el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos*<sup>76</sup>, por ello para el logro de dicha autonomía, el tributo propio, al permitir a las regiones determinar en un modo más exacto su volumen y estructura de ingresos<sup>77</sup>, se

---

<sup>75</sup> SSTC 25/1981 de 14 de julio cuando en su Fundamento de Derecho Tercero, párrafo tercero aclara que “*el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, que lleva como corolario la solidaridad entre todas ellas*”, continúa la sentencia afirmando que “*Aunque las Comunidades Autónomas no son ni pueden ser ajenas al interés general del Estado, la defensa específica de éste es atribuida por la Constitución al Gobierno (artículos 97, 155), llamado, asimismo, prioritariamente a velar por la efectiva realización del principio de solidaridad (artículo 138)*”

<sup>76</sup> SSTC 135/1992 FJº 8º

<sup>77</sup> CALVO VERGUEZ J. *Financiación Autonómica: problemas Constitucionales y Legales*. Thomson Civitas 2005 P.35 Recoge la definición de autonomía financiera de la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas que la describe como “*la capacidad para fijar el volumen de ingresos así como la posibilidad de determinar tanto la estructura como el volumen de ingresos, así como la posibilidad de determinar tanto la estructura como el volumen de gasto sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión con la finalidad de poder ejercer las competencias propias y, en especial, aquellas que se consideran exclusivas*” También debe recordarse la definición que sobre la misma ha realizado el TC en TC en sentencias 289/2000 FJº 3º, 63/1996 FJº 11º, 96/1990 FJº 7º como la autonomía financiera, como instrumento indispensable para la autonomía política, implica tanto la

configura como un instrumento idóneo para la consecución de la autonomía financiera garantizada en la Constitución.

Autores como ZORZONA PEREZ manifiestan que el reconocimiento de determinados recursos del art.157 CE obligan a concluir que se les ha concedido a las Comunidades Autónomas el derecho a inventar impuestos<sup>78</sup>. Sin embargo, no es necesario que el sistema tributario autonómico se desarrolle de manera que su poder tributario propio les permita sostenerse sin ayuda de las transferencias de recursos financieros desde el Estado. En este sentido debe recordarse que el Tribunal Constitucional tiene muy claro que *la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las Haciendas autonómicas, entre cuyos límites, algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial -material y financiero- correspondiente al Estado y a las Comunidades Autónomas. Así, la subordinación a los principios proclamados por el art. 156.1 CE ("coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles") a los que hay que añadir los que resultan respecto de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas de los arts. 157.2 CE y 6 y 9 de la LOFCA"*<sup>79</sup>.

Por ello ni es indispensable que las Comunidades Autónomas se financien exclusivamente a través de sus propios tributos, ni es tampoco imprescindible que todas sus fuentes de financiación sean propias<sup>80</sup>. En efecto el principio que rige en nuestro sistema tributario autonómico no es el de responsabilidad exclusiva de cada región en el sostenimiento de sus propios gastos, sino el de corresponsabilidad que significa una forma de responsabilidad compartida en la financiación de los gastos de las autonomías, de manera que aquellos se sostengan principalmente por la propia

---

capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos de acuerdo con los art. 133.2 y 157.1 CE"

<sup>78</sup> ZORZONA PÉREZ Tributos Propios y recargos de las Comunidades Autónomas Documentación Administrativa nº 232-233/1993 Ed. Presidencia del Gobierno P.480

<sup>79</sup> SSTC 49/1995 FJº 4º, 168/2004 (Pleno), de 6 octubre FJº 4

<sup>80</sup> De este modo opinan RODRIGUEZ BEREIJO A. en *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985, Pag. 69, así como SOLER ROCH Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas) vol IV Ed: IEF P. 3034.

Administración que genera el gasto pero no exclusivamente, siendo en cierta medida corresponsable el Estado en su suficiencia de recursos. El propio Tribunal Constitucional así lo ha reconocido en el Fundamento Jurídico Tercero de su Sentencia 289/2000, cuando reconoce que la corresponsabilidad se fundamenta principalmente en la tributación propia además de apoyarse en las transferencias de recursos económicos estatales. Por ello, se aprecia por el propio TC que la financiación autonómica no sólo se basa en la tributación regional propia, sino también en las transferencias de recursos financieros desde el Estado.

### 3.1) Hechos Imponibles susceptibles de superposición

La posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan aprovechar los mismos hechos imponibles que el Estado, conlleva la necesidad de determinar qué hechos imponibles resultan más adecuados para su ocupación simultánea por las Comunidades Autónomas.

En la nueva distribución de la materia imponible que implicaría la instauración de un sistema de superposición como el americano o canadiense en España, habría que retomar las premisas que inicialmente se consideraron al establecerse las bases del sistema de financiación autonómica que fueron<sup>81</sup> :

- 1) Las cargas que se derivan de la ocupación de materia imponible no deben sobrepasar los propios límites jurisdiccionales de cada región, es decir no son trasladables a habitantes de otras regiones.
- 2) Los efectos de la tributación sobre la localización de la fuente de riqueza deberían ser nulos.
- 3) La tributación regional debe ser compatible con el desarrollo de las funciones atribuidas al Gobierno central por ser de su competencia controlar a la evolución de la demanda efectiva y alcanzar una más justa distribución de la renta.

---

<sup>81</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 26

4) Los impuestos regionales deben tener suficiente capacidad recaudatoria de manera que no se puede dejar a las Comunidades Autónomas las figuras impositivas que por su escasa potencia ha ido marginando la Hacienda del Estado.

5) Los impuestos regionales deben permitir que el tratamiento recibido por los diferentes sujetos pasivos cuando habiten en distintas zonas del territorio sea equitativo, sin perjuicio de que como consecuencia de un sistema fiscal descentralizado puedan producirse diferencias por los servicios públicos prestados.

Se considera la posibilidad de que los habitantes de una región prefirieran una más intensa prestación de determinados servicios públicos, lo cual justificaría que el correspondiente gobierno regional elevase en su territorio la presión fiscal existente.

6) Para poder llevar a efecto la distribución de fuentes impositivas entre los diferentes niveles de gobierno, sería preciso tomar en consideración la existencia o inexistencia de una adecuada capacidad para gestionar las figuras adscritas a cada uno de los niveles establecidos.

Al respecto conviene atender a dos perspectivas, los criterios económicos de distribución de la materia imponible estudiados en el CAP III, así como el criterio de distribución de la materia imponible en base a las funciones encomendadas examinados en el CAP IV de este trabajo.

De acuerdo con el art.103.1 de la Constitución parece que nuestro Estado ha optado por una política de descentralización, de manera que la Administración encargada de proveer las necesidades cotidianas de la vida de los ciudadanos esté lo más cerca posible de ellos. Así se comprueba que la función asignativa dirigida a proveer de bienes y servicios públicos así como subsidiar actividades que de otra forma serían prestadas a niveles subóptimo<sup>82</sup>, se encomienda principalmente por nuestro derecho positivo a las Comunidades Autónomas<sup>83</sup>. Existe una doctrina consolidada que defiende que la carga

---

<sup>82</sup> MUSGRAVE R.A Teoría de la Hacienda Pública Ed Aguilar 1968 capítulos 1 y 8 g) y LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P.13 y 89

<sup>83</sup> En virtud de las competencias asumidas que afectan a con carácter exclusivo por vía del art.148.1, siempre circunscritas a su territorio, en materias como son el urbanismo y vivienda, ferrocarriles y carreteras, puertos y aeropuertos, asistencia social, sanidad e

tributaria necesaria para el sostenimiento del sistema de financiación sea internalizada<sup>84</sup> para evitar la ruptura de la correspondencia territorial entre los ingresos impositivos y responsabilidades de gasto. Como postula CASTELLS OLIVERES, debe permitírsele al ciudadano una percepción exacta del coste real de los servicios que le son prestados<sup>85</sup>, haciendo responsables a los gobiernos autonómicos no sólo de la prestación de los servicios que tienen encomendados, sino también de la vinculación entre decisiones de gasto y decisiones tributarias tal y como defendía MATHEWS<sup>86</sup>.

Dicha internalización de la carga tributaria necesaria para sostener el gasto derivado de los servicios prestados se deduce implícitamente del art.156.1 CE, que determina que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas está vinculada y tiene razón de ser en el desarrollo y ejecución de sus competencias<sup>87</sup>. Por dicho precepto las Comunidades Autónomas tendrán autonomía financiera y por lo tanto exigir sus tributos<sup>88</sup> con fundamento en el desarrollo y ejecución de sus competencias. El TC en Fundamento Jurídico 13º de su Sentencia 37/1987 afirma *“la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido*

---

higiene. También por las competencias asumidas a través de sus Estatutos de Autonomía de desarrollo legislativo y ejecución en materia de enseñanza en todos sus niveles así como sanidad e higiene. Así se contempla respectivamente en art.35 y art.34.1.1ª de la Ley Orgánica 4/1983 que aprueba el Estatuto de Autonomía de Castilla y León, así como en art.28 y 26.1 de la Ley Orgánica 8/1981 que aprueba el Estatuto de Autonomía de Cantabria

<sup>84</sup> DOUGALL 1977 pp 501 citado por CASTELLS A. en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.82. También se contempla esta norma en el proyecto de ley de la LOFCA, LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 26

<sup>85</sup> CASTELLS OLIVERES *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Situación actual y líneas de revisión* Presupuesto y gasto público nº 5 Ed. IEF 1991 P. 13

<sup>86</sup> MATHEWS R.L *Tax Reform and the States*. CRFFR. The Australian National University Canberra 1985 P.60-61 citado por A.Castells en *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.83

<sup>87</sup> GARCIA LUQUE E. *Descentralización de las Fuentes de Financiación de las CCAA de régimen común en obra Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega* Ed. Lex Nova 2005 P.1844

<sup>88</sup> TC en sentencias 289/2000 FJº 3º, 63/1996 FJº 11º, 96/1990 FJº 7º entre muchas otras ha aclarado que *“la autonomía financiera, como instrumento indispensable para la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia de ingresos de acuerdo con los art. 133.2 y 157.1 CE”*

***en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria”.***

Consecuencia de dicha capacidad tributaria considerada como instrumento de sus competencias, las regiones no podrán exigir sus tributos fuera del lugar donde ejercitan sus competencias prestando los servicios que con aquellos se financian. Por ello, en aras de dicha internalización que defiende el principio de territorialidad que se consagra en el art.157.2 CE, sólo podrán proyectarse sobre los bienes localizados en su propio territorio que constituye su jurisdicción fiscal.

En cuanto a cuales son las fuentes de riqueza más útiles para internalizar los efectos de la tributación, la doctrina ha considerado siempre el patrimonio como aquella que permite en mayor medida sujetar los efectos de la carga tributaria dentro del territorio<sup>89</sup>. Respecto de la renta, también dicha fuente tributaria puede ser admisible como instrumento de internalización de la carga tributaria que conlleva la función asigantiva, ya que también se considera como una clase de tributación que no se traslada con facilidad a otras jurisdicciones<sup>90</sup>. Un indicio de su posibilidad del uso por las autonomías de la materia imponible constituida por la renta y de la asunción de sus posibles externalidades, se obtiene de la doctrina del propio TC<sup>91</sup>, cuando admitió que un recargo autonómico sobre el IRPF, exigible a los residentes en la Comunidad Autónoma creadora del mismo, pudiera gravar rentas provenientes de bienes localizados en otras regiones distintas a la que lo había establecido. Finalmente debe apreciarse que la tributación sobre la renta tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas es ejemplo de superposición de tributos Federales y estatales tanto en Estados Unidos como en Canadá

---

<sup>89</sup> SIMÓN ACOSTA E. se manifiesta claramente partidario del gravámen del patrimonio inmobiliario por las regiones en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.37, Igualmente en la redacción del proyecto de ley de la LOFCA se apreció que la tributación sobre el patrimonio no se trasladaba fácilmente a otras jurisdicciones LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 30

<sup>90</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 26

<sup>91</sup> SSTC 150/1990 FJº 5º donde dice : “El art. 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta no provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma.

Expuesto lo anterior, parece que la superposición de tributos regionales sobre los hechos imponible gravados por el Impuesto sobre el Patrimonio, así como sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye una opción admisible. Dicha superposición, como se ha comentado, ya ha sido en cierta medida experimentada cuando la Comunidad Autónoma de Madrid estableció el referido recargo sobre la cuota líquida del IRPF.

### ***Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas***

Respecto del uso del hecho imponible empleado por el legislador estatal para configurar el Impuesto sobre el Patrimonio, debe resaltarse que tradicionalmente se ha considerado que sus efectos no son fácilmente trasladables a otras jurisdicciones, lo cual es idóneo para hacer que la carga tributaria generada por un hipotético impuesto sobre el patrimonio regional se internalice. No obstante, también se ha considerado el peligro de que su uso exclusivo a nivel regional pudiera producir efectos perturbadores sobre las decisiones de localización<sup>92</sup>.

En el hipotético gravamen simultáneo del patrimonio por el Estado y Comunidades Autónomas, debe apreciarse que, comprendiendo el Impuesto sobre el Patrimonio tanto el patrimonio mobiliario como el inmobiliario, cada clase de patrimonio genera una problemática distinta en relación con las prohibiciones de los apartados 2 y 3 del art.6 LOFCA.

En relación con el patrimonio inmobiliario sería necesaria la derogación del art.6.3 de la LOFCA, para que las Comunidades Autónomas pudieran constituir su IP regional análogo al estatal. Así debe recordarse la Sentencia 289/2000 del TC en su Fundamento Jurídico 6º in fine al analizar el IBIAMA donde comprueba que ***“el IBIAMA se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que incide en la misma materia imponible que la del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA”***. Dicha sentencia aclara que las Comunidades Autónomas no podrían gravar el

---

<sup>92</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 30

patrimonio inmobiliario mientras siguiera vigente el IBI así como el art.6.3 de la LOFCA y la interpretación que del mismo se ha instaurado por el TC a partir de la referida sentencia.

Aunque la nueva redacción del art.6.3, **tras la reforma de la LOFCA operada por Ley orgánica 3/2009**, habilita a las Comunidades Autónomas para que puedan aprovechar la misma materia imponible gravada por el IBI, como se exponía en el CAP V, resulta muy difícil encontrar un hecho imponible que, integrándose dentro de la misma materia imponible que constituye la ostentación de patrimonio inmobiliario, no se integre dentro de los supuestos de hecho empleados para configurar dicho tributo local o que no integrándose en ellos refleje riqueza ó capacidad económica.

La problemática que plantea el límite del art.6.3 de la LOFCA incluso después de su reciente reforma, en caso de no admitirse la derogación propuesta, podría salvarse en la actualidad por las Comunidades Autónomas por medio del instrumento del recargo autonómico. En el art.12 .1 de la LOFCA se contempla la posibilidad de que las autonomías puedan establecer recargos sobre los tributos susceptibles de cesión, entre los que se incluye el Impuesto sobre el Patrimonio. Por ello en la actualidad las Comunidades Autónomas pueden utilizar el mismo hecho imponible a través de la figura del recargo que al no constituir un tributo en sentido estricto no incurriría en la prohibición del art.6.3 de la LOFCA.

En cuanto al patrimonio mobiliario, en la actualidad por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre<sup>93</sup>, se ha suprimido el gravamen del IP, de manera que el impedimento que ese impuesto ha supuesto para que las regiones puedan establecer su propio impuesto sobre la titularidad de los bienes muebles, debe entenderse superado toda vez que el art.6.2 de la LOFCA prohíbe expresamente que se establezcan tributos sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado. Por ello no existiendo gravamen estatal, no hay óbice para que las Comunidades Autónomas puedan emplear el mismo hecho imponible, al menos respecto de los bienes muebles. Sin embargo, por las anteriores reflexiones sobre el art.6.3 de la LOFCA, parece más factible emplear el hecho

---

<sup>93</sup> BOE 25 diciembre de 2008



imponible de dicho impuesto por medio de un recargo que por medio de un tributo propio, a efectos de superar el límite que sobre la tributación del patrimonio inmobiliario supone para los tributos regionales el art.6.3 de la LOFCA sin necesidad de derogarlo.

Con la referida Ley 4/2008 parece confirmarse la teoría que se viene manteniendo de ampliar el disfrute de la materia imponible consistente en renta y patrimonio a favor de las regiones a medida que se incrementen los servicios que les competan.

Dicha tendencia de ampliación en el aprovechamiento regional podría encauzarse también a través de la habilitación a las Comunidades Autónomas para la creación de sus propios tributos, dejando a un lado la actual técnica de la cesión de tributos que tiene como límite de extensión de las competencias normativas cedibles en la propia identidad y existencia del tributo. En este sentido debe recordarse la postura de ALONSO GONZALEZ y MARTINEZ LAFUENTE que entienden que la cesión de competencias normativas debe ser limitada ya que por definición el tributo cedido es un tributo establecido y regulado por el Estado, teniendo por ello esta competencia para decidir su establecimiento y vigencia en todo el territorio, así como para dotarlo de características concretas <sup>94</sup>.

En cuanto a la posibilidad de establecer un tributo regional paralelo al IRPF, debe apreciarse que, al no ser la renta de las personas físicas materia imponible reservada a las Haciendas del Estado o de las Entidades Locales, no se plantea posible choque con el art.6.2 de la LOFCA, cuya limitación resulta más fácilmente salvable desde el momento en que no prohíbe el empleo por los tributos regionales de la materia imponible gravada por el Estado o las Corporaciones Locales, sino únicamente la duplicidad del mismo hecho imponible estatal y regional, concepto de manifestación de riqueza más específico y restrictivo que la materia imponible.

Frente a dicha situación podrían adoptarse varias soluciones. Una de ellas podría ser una mejor especificación de los hechos imponibles del IRPF estatal, de manera que

---

<sup>94</sup> ALONSO GONZALEZ L.M *Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación autonómica* Quincena Fiscal nº 22 Dic 1997 Ed. Aranzadi P. 12, así como MARTINEZ LA FUENTE A. *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas* Ed Civitas Madrid 1983 P. 47

alguna de las clases de renta que recibe el individuo pudiera ser adscrita a las Comunidades Autónomas en vez de al Estado a quien se asignarían las restantes fuentes de renta.

Otra posición podría ser la derogación del art.6.2 LOFCA o bien una interpretación más flexible de su contenido que permitiera la coexistencia de hechos impositivos estatal y regional si bien similares, bastando la existencia de algún carácter o circunstancia que los diferenciase para no apreciar la duplicidad de imposición.

Finalmente, en caso de no prosperar ni la derogación del art.6.2 de la LOFCA ni el empleo de una interpretación menos extensiva de su limitación, podría emplearse el recargo autonómico sobre el tributo estatal como posible solución para el gravamen simultáneo de la renta de las personas físicas por las regiones y Estado.

**Por lo expuesto podría afirmarse que la superposición pretendida podría materializarse, sin necesidad de reformar la LOFCA ni su interpretación, mediante el empleo de la técnica de los recargos autonómicos.**

La voluntad de admitir a las regiones en el aprovechamiento simultáneo de dichos hechos impositivos ya explotados por el Estado, consecuente con la voluntad de internalizar la tributación en nuestro ordenamiento, se refleja desde el momento en que se concedió a las autonomías la capacidad de establecer recargos sobre los tributos estatales susceptibles de cesión calificando como cedibles al IRPF así como al Impuesto sobre el Patrimonio.

Dicha intención todavía se evidencia más desde que se han cedido a estas competencias normativas importantes tanto en materia de IRPF como de Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>95</sup>. Debe recordarse la postura de autores como MARTIN QUERALT, CALVO VERGUEZ<sup>96</sup> que **entienden que en realidad los recargos son tributos propios de las Comunidades Autónomas, con**

<sup>95</sup> art.46, 47 y 48 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre que Regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifica determinadas normas tributarias.

<sup>96</sup> CALVO VERGUEZ J.C. *Financiación Autonómica problemas constitucionales* Ed: Thomson Civitas 2005 P. 330 -331

**independencia de que el tributo base sobre el que recaen pertenezca al sistema de otra Hacienda Pública.** Así este autor considera que incluso podrían existir y cumplirse con independencia de la obligación de pagar el tributo base.

A pesar de la cercanía del recargo autonómico al tributo propio, dichos recargos constituyen una solución parcial, ya que con aquellos las Comunidades Autónomas no pueden alterar en modo alguno la naturaleza o estructura del tributo estatal sobre el que recaen. En este sentido FERREIRO LAPATZA señala que han de tener una naturaleza de impuestos añadidos y por lo tanto no pueden desvirtuar las características esenciales del impuesto base<sup>97</sup>. **Esta situación impide a las Comunidades Autónomas que modulen el tributo adecuándolo a las concretas necesidades que tiene la región o que establezcan medidas tributarias que puedan coadyuvar en la materialización de sus competencias extrafiscales.** SIMON ACOSTA recuerda que es conveniente que la región establezca y regule sus propios impuestos dado que conoce mejor cuales son las fuentes de riqueza existentes en su territorio y puede por tanto imponer aquellos tributos que mejor se adapten a la realidad gravable<sup>98</sup>.

Aunque la solución del uso del recargo para el aprovechamiento conjunto del patrimonio como materia imponible resulta muy accesible y tentadora, la posibilidad de permitir a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios paralelos a los estatales también tiene un peso considerable y unos indicios de posible materialización en nuestro ordenamiento, aún con ciertos límites. En efecto una situación muy cercana a la existencia de un tributo regional paralelo sobre la renta o el patrimonio se obtendría, sin reformar en modo alguno la LOFCA y su interpretación cualificada, por medio de la aplicación conjunta perfectamente posible de los recargos autonómicos y el empleo por las Comunidades Autónomas de las competencias normativas que se les han otorgado sobre dichos impuestos cedidos sobre la renta y el patrimonio.

Considerando los límites normativos estatales que actualmente recaen sobre los tributos propios regionales, así como las escasas limitaciones que sin embargo se plantean

---

<sup>97</sup> FERREIRO LAPATZA *La Hacienda de las Comunidades autónomas en los diecisiete estatutos de autonomía*. Escuela de la Administración pública de Cataluña, 1985. P. 163

<sup>98</sup> SIMON ACOSTA refiriendo a la posición de AMATUCCI A. Il procedimento impositivazionale delle prestazioni tributarie nella Costituzione Rassegna di Diritto Pubblico en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.32

respecto del uso del recargo, parece que la postura hasta ahora adoptada por el legislador estatal, es muy similar al modelo canadiense producido a partir del el *Tax Collection Agreement* que es un acuerdo uniforme que ha permanecido invariable desde 1962, por el que el Gobierno federal se encarga de recaudar y gestionar gratuitamente los impuestos provinciales sobre la renta ( tanto de las personas físicas como de las jurídicas) a cambio de limitar la capacidad de las Provincias para establecer este tipo de impuestos, ya que tras su firma las Provincias no van a poder exigir su propio impuesto sobre la renta, sino un recargo sobre la cuota del impuesto federal sobre la renta, siendo ello una limitación de su autonomía financiera<sup>99</sup>. De la misma forma parece el legislador Estatal español haber cercenado la capacidad de las Comunidades Autónomas para crear sus propios impuestos, compensando dicha limitación con la posibilidad de que aquellas puedan establecer recargos sobre la mayor parte de los impuestos estatales.

También podría objetarse que no es conveniente que impuestos sobre la renta y el patrimonio, de carácter progresivo y por tanto de función redistributiva, se encomienden a entes territoriales subcentrales tal y como propugnaba MUSGRAVE<sup>100</sup>. En este sentido tradicionalmente se ha considerado que la adopción de medidas redistributivas por gobiernos subcentrales tienen efectos negativos, ya que provocan ineficiencias en la localización de las empresas e individuos<sup>101</sup>. También se ha considerado que las medidas redistributivas adoptadas por los gobiernos subcentrales no resultan efectivas a causa de la movilidad de los factores gravados, siendo aquellas ineficaces por la posibilidad de evitarlas a través de la movilidad interjurisdiccional <sup>102</sup>. y por ello provocan un efecto redistributivo contrario al que pretenden, de manera que ocasionan que las personas con mayor renta abandonen y los pobres acudan a jurisdicciones en las que se adopten medidas igualitarias<sup>103</sup>.

---

<sup>99</sup> FERNANDEZ AMOR J.A “ Breve reflexión sobre la autonomía financiera en relación al recargo provincial canadiense y el recargo autonómico español” Ed. Palau nº 23 1994 P. 23-54

<sup>100</sup> Musgrave “ Who should tax, where and what” en obra Tax assignment in federal countries “ centre for research on federak Finance Relations The Australian University Press , Ed. Mc Lure 1983 P. 2-19

<sup>101</sup> MUSGRAVE R.A y MUSGRAVE P.B Hacienda Pública Teórica y Aplicada Ed. McGraw-Hill. 1980 P.524 y McLure Jr (1971) P.461

<sup>102</sup> MUSGRAVE R.A y MUSGRAVE P.B Hacienda Pública Teórica y Aplicada Ed. McGraw-Hill. 1980 P.524

<sup>103</sup> Oates (1972) pp 219 y sig Boadway (1979) p.441 y Musgrave- Musgrave (1980) P.524 citado por A.Castells en *Hacienda Autonómica Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.32

Sin embargo debe oponerse que el art.40 CE, incluido dentro de los principios rectores de la política social y económica, no encomienda la función de distribución equitativa de la renta regional y personal en exclusiva al Estado, toda vez que se refiere únicamente a los poderes públicos. Tampoco los art. 148 y 149 CE permiten concluir que la función redistributiva sea una competencia exclusiva del Estado, por lo que la materialización de la justa distribución de la renta parece competir a todas las Administraciones debido al principio de progresividad, que inspira a nuestro sistema tributario según el art.31.1 CE, no se limita al sistema tributario estatal, sino que se extiende a todos los niveles del sistema tributario nacional incluyendo tanto al sistema autonómico como al local.

Aunque en la actual redacción de la Ley 58/2003 General Tributaria no se contiene un precepto como el antiguo art.4 de la anterior Ley General Tributaria 230/1963, donde se reconocía con carácter general la función redistributiva de los tributos, considerándolos como instrumentos dirigidos “*a procurar una mejor distribución de la renta general*”, dicha finalidad se extrae de una interpretación conjunta del art.2 .1 y 3 de la Ley General tributaria junto con el art.40 de la Constitución. Por ello todos los tributos estatales y autonómicos en cierta medida deben dirigirse a la consecución de dicha función redistributiva : El TC consciente de dicha función en Sentencia 37/1987 , Fundamento Jurídico 13º afirma que *la intentio legis no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define*”.

Autores como BOADWAY y WILSDASIN entienden que queramos o no las políticas de ingresos y gastos públicos ejecutadas por los gobiernos regionales tienen efectos sobre la redistribución de la renta<sup>104</sup>. Además puede suceder que los residentes de una localidad puedan tener importantes razones para acometer acciones de redistribución voluntaria o para exigir a sus gobiernos locales una mayor redistribución institucional<sup>105</sup>.

---

<sup>104</sup> BOADWAY R. y WILSDASIN D. *Economía del sector público* Ed.IEF 1986 P. 669 y sig.

<sup>105</sup> PAULY M. “ *Income Redistribution as a local Public Good*” *Journal of Public Economics* nº 2 1973 P. 35-58

El referido efecto deslocalizador se vería mitigado si, como se propone, se empleara la materia imponible consistente en la renta de las personas físicas y el patrimonio de un modo superpuesto tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas. Estableciéndose el mayor gravamen con carácter general por el Estado se mitigarían las posibles diferencias de gravamen regional sobre el patrimonio y renta, ya que al ser reducido el ahorro fiscal por cambio de ubicación de la residencia y patrimonio, se desincentivarían estrategias de localización por parte de los obligados tributarios dirigidas a ubicar su residencia en la región que mejores condiciones ofreciera.

#### **IVA**

En uno de los modelos que se han propuesto como ejemplo de superposición como el de Estados Unidos, al haberse acaparado la renta como materia imponible principalmente por la Federación, los Estados federados han tenido que buscar otra materia imponible sobre la que proyectar sus tributos, siendo en la actualidad los Impuestos sobre las Ventas *Sales Taxes* los que les proporcionan mayor recaudación. Aquellos, en el año 2007, recaudaron la mayor parte de sus ingresos por medio de tributos relacionados con el consumo de manera que estos se componían de media en un 1,6% de Impuestos sobre la Propiedad, en un 31,5% en concepto de Impuestos sobre ventas, en un 14,6% en concepto de accisas, en un 35,4 %<sup>106</sup>.

Igualmente en Canadá todas las provincias menos Alberta han establecido su propio impuesto sobre las ventas minoristas, aunque la Federación, a efectos de evitar problemas de solapamiento de tributos sobre las ventas con el consiguiente exceso en el aprovechamiento de la capacidad económica, ha permitido a las Provincias utilizar la base imponible de los impuestos federales, dicho ofrecimiento se ha aceptado por Québec<sup>107</sup>.

Del panorama descrito parece claro que la tributación sobre el consumo constituye un pilar fundamental para los entes federados en los sistemas de solapamiento o división.

---

<sup>106</sup> Información obtenida de la página web de Federation Tax Administrors <http://www.taxadmin.org/>

<sup>107</sup> LASARTE ALVAREZ J. ADAME MARTINEZ F en *Estudios Jurídicos sobre la Reforma de la Financiación Autonómica* Ed. Instituto de Estudios Fiscales 2003 P.133

Ello adelanta y evidencia la necesidad de que, en un hipotético sistema de financiación autonómico de superposición, se permita a las Comunidades Autónomas el aprovechamiento de una fuente de tributación de tanto poder recaudatorio como es el consumo.

En la actualidad la mayor parte de la materia imponible que constituye el consumo se encuentra acaparada por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Debe apreciarse que el referido impuesto recae sobre todas las fases de producción<sup>108</sup> de manera que, a menos que no se establecieran barreras aduaneras entre ellas con las correspondientes desgravaciones a la exportación e impuesto compensatorio en las importaciones, las regiones más industrializadas que son las más ricas normalmente se estarían financiando con unos tributos que incidirían por fenómeno de la traslación en los habitantes de las regiones menos desarrolladas que consumen o adquieren los bienes<sup>109</sup>. Dicha problemática de traslación no se observa en relación con el IVA aplicado en la fase de venta minorista, aunque también se aprecia el peligro de que se pueda producir una distorsión en los hábitos de compra de los consumidores como un aumento de las compras por correo o de las compras en empresas situadas fuera de sus límites jurisdiccionales<sup>110</sup>.

Expuesto lo anterior, podría predicarse la configuración de un impuesto regional análogo al IVA estatal, pero que sólo fuera predicable del IVA aplicado en la fase minorista, todo ello en aras de conseguir el objetivo de la internalización de la carga tributaria, es decir en aras de que las Haciendas regionales utilizaran sólo un tipo de impuestos cuyos efectos no trascendieran más allá del área en la que se proyectan los beneficios de los servicios prestados por el ente regional recaudador.

---

<sup>108</sup> TEJERIZO LOPEZ J.M afirma que “Se trata de un impuesto multifásico sobre el consumo que se diferencia de un lado, de aquellos otros impuestos que gravan sólo una fase de los procesos productivos ( como sucede en los Impuestos Especiales sobre la fabricación, y por otra parte de los impuestos que gravan las diversas fases de producción sin tener en cuenta el importe satisfecho en las demás” en Impuesto sobre el Valor Añadido en obra colectiva Manual de Derecho Tributario Parte Especial Thomson Aranzadi 2008 P. 572

<sup>109</sup> SIMON ACOSTA en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.39

<sup>110</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 31

No obstante, en este caso la posible libertad que podría generar la derogación del art.6.2 de la LOFCA, no deja un campo libre de actuación a las regiones para que estas puedan establecer libremente el hipotético impuesto regional sobre el consumo adicional al IVA que se plantea. Según el TJCE la normativa de la Unión Europea tiene vigencia en todo el territorio de la UE, incluidos los territorios forales cuyo poder tributario se ha respetado<sup>111</sup>. Por ello las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su autonomía financiera deben también atender a los compromisos y exigencias derivados de la integración del Estado español en la referida organización internacional<sup>112</sup>. Tomando siempre como indicio de posibilidad de superposición de un tributo autonómico sobre un tributo estatal al art.12.1 de la LOFCA regulador de los recargos autonómicos, se comprueba la posibilidad de que estos puedan establecerse sobre el IVA cuando a las Comunidades Autónomas se les cedan competencias normativas en materia de tipos de gravamen. Sin embargo, hasta la actualidad dicha cesión sólo se ha limitado a la recaudación por miedo a la posible fricción de las diferencias de regulación normativa que, sobre una materia imponible sujeta a armonización fiscal comunitaria, podría conllevar la autonomía financiera regional. Así la exposición de motivos de la Ley Orgánica 7/2001 que modifica la LOFCA confiesa que “*la falta de atribución de competencias normativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación armonizados, responde a la imposibilidad que deriva de la normativa de la UE*”<sup>113</sup>.

Autores como BARREIRO CARRIL<sup>114</sup> resaltan que la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión de la UE tras habérsele realizado consulta sobre la posibilidad de ceder el IVA a las Comunidades Autónomas, reaccionó frontalmente ante la posibilidad de que se pudieran establecer diferentes tipos impositivos en el ámbito del

---

<sup>111</sup> Sentencia TJCE de 6 de marzo 2002 Dip foral de Álava/Comisión T-92/00 y T-103/00 considerando 57

<sup>112</sup> BARREIRO CARRIL M<sup>a</sup> CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos* en *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed.MARCIAL PONS 2008 P.265

<sup>113</sup> LASARTE J ESEVERRI F. ADAME F. MARTIN J. recuerdan que el libro blanco admitía que las CCAA fijasen tipos de gravamen de IVA distintos, al considerar cada CCAA el ámbito territorial de un mercado en *Turismo y Financiación Autonómica Local* Ed. Comares 2001 P.141

<sup>114</sup> BARREIRO CARRIL M<sup>a</sup> CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos* en obra colectiva *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed.MARCIAL PONS 2008 P.273-274



IVA por considerar que ello era contrario al art.12.3ª) de la Sexta Directiva<sup>115</sup> que disponía la fijación de un tipo único normal para cada Estado y la posibilidad de aplicar uno o dos tipos reducidos. También **se entendió por dicha Dirección General que atacaba a la generalidad del impuesto, así como al funcionamiento del mercado interior introduciendo distorsiones a la competencia entre Comunidades Autónomas.**

Sin embargo otros autores como MONASTERIO ESCUDERO entienden que no hay ningún obstáculo para que el tipo único de gravamen nacional se incremente por la concurrencia de un hipotético IVA regional siempre que el tipo de gravamen resultante de sumar el impuesto estatal y el autonómico esté situado por encima del nivel mínimo . Dicho autor, aludiendo al Libro Blanco de 1995 (Pag. 145-149) considera que es claro que si cada Estado miembro puede variar el tipo de gravamen por encima del mínimo, podrá decidir también , según cual sea dentro de él la distribución territorial de poderes, si es una única instancia o dos las que ejerzan estas competencias de normativa fiscal<sup>116</sup>. Es claro que el que un país establezca un tipo más elevado de IVA que el resto será bien visto por el resto de Estados miembros.

En el Libro Blanco se planteó la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran establecer un tributo que les permitiera gravar el consumo producido dentro de sus jurisdicciones, de manera que se materializase un impuesto sobre las ventas minoristas análogo al establecido en Estados Unidos o Canadá. . En dicha propuesta se recogía: *“no existe ninguna restricción que impida compartir el tipo impositivo del impuesto ya que tal partición no tiene consecuencia alguna frente a terceros. La duda se plantea respecto de la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran aumentar o disminuir su parte del tipo asignada , siempre que el total estuviera situado por encima de los niveles mínimos que establece la Directiva 77/388”*. Para algunos autores como LASARTE PEREZ Y ADAME MARTINEZ la duda se plantea respecto a las exigencias de la normativa comunitaria que impone que todos los productos que se negocian en un mismo mercado deben soportar la misma carga tributaria. Por ello se

---

<sup>115</sup> Directiva 77/388 CEE que fue objeto de numerosas modificaciones, en la actualidad dicho artículo se corresponde con los art.96,97, 98 y 99 de la Directiva 2006/112 CE relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>116</sup> MONASTERIO ESCUDERO en *Integración europea y Hacienda autonómica* Boletín Económico de Andalucía nº 23 año 1997 Ed. Junta de Andalucía P. 35

plantean la cuestión de si el ámbito territorial de un mercado sería coincidente con el de una Comunidad Autónoma<sup>117</sup>.

LASARTE PEREZ y ADAME MARTINEZ aprecian que en la normativa comunitaria no existe ningún precepto que prohíba que entes subcentrales puedan tener competencias normativas en materia de IVA<sup>118</sup>. En este sentido en nuestro derecho positivo existen dos casos en los que dos Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en materia de IVA. Estas son las regiones forales de Navarra y País Vasco que tienen su propio IVA autonómico. Aún así dichas competencias normativas se encuentran fuertemente sujetas por el interés que tiene el Estado de que no se infrinja la normativa comunitaria armonizada en materia de IVA<sup>119</sup>. Por ello, aunque dichas Comunidades Autónomas tienen competencias normativas, aquellas son meramente testimoniales por la poca trascendencia que tienen al tener que sujetarse a la disciplina que marca la legislación estatal en materia de IVA.

Respecto a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan fijar sus propios tipos, aunque no existe ningún precepto que lo prohíba expresamente, parece que la corriente dominante en materia de IVA en Europa fluye en contra de dicha posibilidad. En efecto **la aspiración de que la tributación del IVA se verifique en el origen, viene oponiéndose incluso a la diferencia de tipos de gravamen entre los Estados miembros, por lo que resultaría un contrasentido admitir que las Comunidades Autónomas introdujeran innovaciones normativas que implicasen una diferencia de gravamen en concepto de IVA entre las Comunidades Autónomas.** Así en el informe de la Comisión de 13 de noviembre de 1997, en aras de la implantación de ese,

---

<sup>117</sup> LASARTE ALVAREZ J. ADAME MARTINEZ F en *Estudios Jurídicos sobre la Reforma de la Financiación Autonómica* Ed. Instituto de Estudios Fiscales 2003 P.139 así como en *Turismo y Financiación Autonómica Local* Ed. Comares 2001 P.141

<sup>118</sup> LASARTE ALVAREZ J. ADAME MARTINEZ F en *Estudios Jurídicos sobre la Reforma de la Financiación Autonómica* Ed. Instituto de Estudios Fiscales 2003 Pag.150 también en LASARTE J ESEVERRI F. ADAME F. MARTIN J. *Turismo y Financiación Autonómica Local* Ed. Comares 2001 P.85

<sup>119</sup> En este sentido debe apreciarse que en la Ley 28/1990 de Convenio Económico entre el Estado y Navarra establece en su art.32 que *En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.* La Ley 12/2002 de Concierto Económico con el País Vasco establece un precepto idéntico en el art. 26.

modelo de tributación en el origen, señala que no debe descartarse la introducción de un tipo normal único. En idéntico sentido se ha pronunciado el Parlamento Europeo cuando en su Informe de su Comisión de asuntos Económicos y Monetarios y Política Industrial de 25 de junio de 1998 manifestó que la diversidad de tipos no permitía proyectar una armonización completa. Por si quedaban dudas el contenido del art.96 de la Directiva 2006/112, que reproduce el antiguo art.12 de la Sexta directiva 77/388, todavía deja menor margen de duda cuando literalmente establece “*Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios*”. El propio TJCE en la Sentencia de 18 de enero de 2001 en el Asunto C- 83/99 donde la Comisión negaba la posibilidad de que el Estado Español aplicara el tipo reducido del 7% a los peajes de autopista, admitió la interpretación favorable de la aplicación de dicho tipo reducido para compensar la no sujeción al IVA que dichos peajes gozaban en otros Estados miembros.

En definitiva una pretendida libertad de establecimiento de tipos de gravamen del IVA por las CCAAs, respetando siempre el tipo mínimo señalado en la normativa comunitaria armonizada, es desechable aunque no esté expresamente prohibida por el ordenamiento comunitario, por ir en contra a la homogeneidad de tipos que se pretende con la aplicación próxima del nuevo régimen común del IVA basado en la tributación en el origen, así como por ser perjudicial para el correcto funcionamiento del mercado interior, por entenderse que todos los productos que se negocian en un mismo mercado deban soportar la misma carga tributaria.

De todo lo expuesto se extrae la misma conclusión a la que se llegó en el CAP IV de manera que, aunque la normativa **comunitaria no prohíbe que las regiones puedan tener competencias normativas en materia de IVA, en el caso de que se admitiera por el Estado que aquellas disfrutaran simultáneamente del mismo hecho imponible, siempre limitado a la tributación en fase minorista, puesto que el IVA en el resto de las anteriores fases de producción y distribución se descarta por su efecto de traslación de la deuda tributaria, aquellas estarían fuertemente oprimidas en ese poder de normación.** En efecto deberían sujetarse estrictamente a lo dispuesto en la normativa comunitaria y además deberían en un principio abstenerse de establecer tipos de gravamen diferentes para que la suma del tipo de gravamen del IVA

estatal y el IVA regional no variase por dos motivos: 1º) ser contrario al principio de unidad de mercado 2º) oponerse a la proyectada aplicación de homogéneos tipos de gravamen en todo el territorio de la Unión europea para favorecer esa libertad de circulación de bienes que se pretende con la referida unidad del mercado.

### ***Impuestos Especiales***

Los mismos argumentos serían predicables respecto de los Impuestos Especiales debido a la armonización normativa que a nivel comunitario recae sobre ellos. Con respecto a dichos impuestos la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión de la UE no ha formulado objeción alguna respecto de la cesión de la recaudación. Al mismo tiempo ha reconocido la competencia plena de los Estados Miembros para determinar los criterios de imputación territorial de recaudación de estos impuestos, sin embargo ha planteado las mismas objeciones por los mismos motivos que cuando se planteó la posibilidad de ceder competencias normativas a las regiones sobre el IVA<sup>120</sup>.

### ***Impuestos sobre el consumo***

Excluido el uso simultáneo del IVA e Impuestos Especiales por las Comunidades Autónomas y el Estado, debido a la necesidad de mantener la uniformidad de la normativa tributaria europea, queda todavía pendiente determinar si las regiones podrían establecer algún otro tipo de tributo sobre el consumo diferente al IVA así como Impuestos Especiales.

Aunque la existencia de legislación armonizada en materia de IVA e impuestos especiales impide en principio que dichos tributos puedan ser empleados por las autonomías, ello no impide que estas puedan aprovechar la materia imponible que constituye el consumo.

### **Como ejemplo de aprovechamiento indirecto del consumo por las regiones existen dos impuestos sobre el consumo respecto de los cuales se ha cedido por el Estado**

---

<sup>120</sup> BARREIRO CARRIL Mª CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos en obra colectiva La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed.MARCIAL PONS 2008 P.273-274

**no sólo la recaudación, sino también determinadas competencias normativas, al tratarse de tributos no sujetos a armonización alguna.**

En el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte IEDMT, la Comisión de la UE entendió que se trataba de un impuesto cedible en todos sus aspectos, si bien su existencia está comprometida por la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo de 5 de julio de 2005, que contempla la extinción de este impuesto porque se considera un obstáculo al mercado interior. Ello llevaría a considerar la existencia de diferentes tipos de gravamen en cada Comunidad Autónomas respecto del IEDMT conforme habilita el art.43 de la Ley 21/2001, como un ataque a la libre circulación de mercancías y servicios del art.157.2 CE, ya que las mismas discriminaciones que se producen a nivel europeo se pueden producir a nivel interestatal<sup>121</sup>.

El segundo impuesto cuya cesión normativa se ha admitido ha sido el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMH), adicional al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Dicho impuesto se creó para ser cedido a las Comunidades Autónomas<sup>122</sup>. Respecto de este impuesto la Comisión de la Unión Europea no planteó inicialmente objeción a su existencia, debido a que el artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE establece la posibilidad de que los productos que ya están sujetos a impuestos especiales armonizados en la UE se graven, además, por otros impuestos indirectos **de finalidad específica, siempre que no tenga las características del IVA y respeten si concurren con ellos (cumplan) las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto**. En relación al IVMH, SIMON ACOSTA recuerda que la Comisión ha cambiado de parecer respecto a su admisibilidad, en efecto dicho autor aprecia que no se devenga en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal, sino cuando se venden al comprador en la

---

<sup>121</sup> BARREIRO CARRIL M<sup>a</sup> CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos* en obra colectiva *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed.MARCIAL PONS 2008 P.281

<sup>122</sup> Ley 24/2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y de Orden Social exposición de motivos afirma “en el marco del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas se establece el nuevo impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, con la condición de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medio ambientales”.

gasolinera, infringiéndose así la Directiva comunitaria sobre impuestos especiales que exige que su devengo se produzca desde el momento de la puesta a consumo, considerada esta última como toda salida, fabricación o importación de acuerdo con el art.6 de la Directiva 92/12. Además, el impuesto debe tener «una finalidad específica» distinta de una finalidad meramente presupuestaria, mientras que el IVMDH fue creado para incrementar los recursos financieros de las comunidades autónomas con ocasión de la transferencia de competencias sobre sanidad, teniendo claramente una finalidad presupuestaria y no de una finalidad específica<sup>123</sup>.

No obstante el cambio de opinión de la Comisión de la CEE respecto del IVMDH, se considera importante analizar qué aspectos se consideraron como claves a efectos de determinar su compatibilidad con el IVA e Impuestos Especiales:

1º) No tiene un carácter general, ya que sólo grava la entrega de una determinada clase de bienes. Dicho requisito es además de imprescindible cumplimiento para el caso de que el tributo adicional sea configurado por las regiones ya que deben evitar que el hecho imponible del nuevo impuesto coincida con el del IVA y demás Impuestos Especiales armonizados en aras de salvaguardar el límite del art.6.2 de la LOFCA.

2º) No implicación de formalidad alguna relacionada con el paso de fronteras al calificar como ventas Las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio.

En efecto en el art.401 de la Directiva 2006/112 ( antiguo art.33 de la Sexta Directiva 77/388) admite la existencia de “ otro impuesto, derecho o gravamen que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios e Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”<sup>124</sup>.

---

<sup>123</sup> SIMON ACOSTA E. *Tarjeta roja al céntimo sanitario* en Actualidad Jurídica Aranzadi > Nº 757 - 31 de Julio de 2008 Ed. Thomson Aranzadi

<sup>124</sup> Disposición que coincide con el art.33 de la sexta Directiva 77/388 dictada *en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido : base imponible uniforme*

**En este sentido el TJCE ha mantenido que siempre cabe otro tributo distinto del IVA siempre que este no revista sus características esenciales que son su aplicabilidad a la generalidad de transacciones sobre bienes y servicios, proporcionalidad al valor de aquellos, percepción en cada una de las fases del proceso de producción y distribución y aplicación sobre el valor añadido en cada una de las fases de producción y distribución de los bienes y servicios**<sup>125</sup>.

3º) Inicialmente, sin perjuicio de que la Comisión haya cambiado de criterio según anunciaba anteriormente SIMÓN ACOSTA, el IVMDH se consideró compatible con los Impuestos Especiales ya que **gravando uno de los productos cuya tributación se armoniza por la Directiva 92/12 CEE**<sup>126</sup>, se consideró que cumplía con lo dispuesto en el art.3.2 de la Directiva 92/12 CEE de manera que persiguía un fin específico ( la financiación de la sanidad y actuaciones medioambientales) y respetaba las normas aplicables en relación con los Impuestos Especiales para la determinación de los elementos esenciales ( normas de regulación de los métodos de liquidación, devengo etc).

La dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera admitió **“la posibilidad de ceder competencias normativas con posibilidad de establecer diferentes tipos de gravamen en ese impuesto si se podían acreditar que las diferencias regionales responden a objetivos regionales fijados en el ámbito nacional”**. Para algunos autores como LASARTE, la posible disparidad de tipo de gravamen autonómico ( cuyo rendimiento se afecta a actuaciones medioambientales, mientras que el tipo estatal se destina a la sanidad), puede obedecer a diferentes circunstancias o necesidades existentes en cada Comunidad Autónoma, de manera que por eso la disparidad de gravámenes pueda en ese sentido tener acogida en el seno de los “ objetivos fijados en el ámbito nacional” antes referidos.

---

<sup>125</sup> Sentencia del TJCE de 17 de septiembre de 1977 Solisnor-Estaleiros Navais C-130/96 considerando 19 y 20

<sup>126</sup> De acuerdo con el art.3.1 de la Directiva 92/12 se armonizará el gravamen sobre : tabaco, hidrocarburos y bebidas alcohólicas

Particularmente ilustrativa es la sentencia dictada el 9 de marzo de 2000 por el TJCE en el asunto C- 437/97 sobre la posibilidad de que se aplicaran impuestos municipales la entrega a título oneroso de helados incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos, así como la venta de bebidas alcohólicas. El TJCE en el fundamento de derecho 9º y 10º de dicha sentencia observa que de acuerdo con el art.33 de la Sexta Directiva 77/388 , " las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera". Además comprueba que de acuerdo con el art.3 de la Directiva 92/12 sobre Impuestos Especiales, los productos sujetos a dichos impuestos armonizados "podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto". Además sobre los productos no sometidos a impuestos especiales los Estados miembros "conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes , siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras".

De acuerdo con las anteriores normas resulta claro que cabe la posibilidad de crear impuestos sobre el consumo que tengan una naturaleza distinta a la del IVA, de manera que grave el consumo sólo en su fase minorista, ya que si se gravara en anteriores fases su naturaleza sería análoga a la del IVA. Igualmente dicho impuesto sobre el consumo no debería reunir todas las características del IVA, de manera que no tendría que tener la naturaleza de impuesto sobre el volumen de negocio, por lo que no debería calcularse proporcionalmente sobre el valor de los bienes entregados o servicios prestados. En caso de que se aplicara sobre el valor de los bienes o servicios, entonces no debería admitirse su aplicación en la generalidad de entrega de bienes o servicios, sino para determinados bienes o servicios concretos.



En la referida sentencia se determina que **es admisible un tributo sobre el consumo de helados y licores paralelo al IVA si no reúne todas sus características** así el TJCE señala de los considerandos 23 y 24:

*De cuanto antecede se deduce que el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro u otros tipos de impuestos, derechos y tasas, que presentan las características esenciales del IVA. Además, el Tribunal de Justicia precisó, en la sentencia Solisnor-Estaleiros Navais, antes citada, apartados 19 y 20, que el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un tributo, siempre que no revista alguna de las características esenciales del IVA.*

*Procede destacar que un impuesto como el descrito por el órgano jurisdiccional remitente no constituye un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata (véanse, en este sentido, las sentencias Solisnor-Estaleiros Navais, antes citada, apartado 17, y de 16 de diciembre de 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, apartado 16). En efecto, de los artículos 14, apartado 1, número 8, de la FAG, 1 del Wiener GSTV y 1 de la Oö GSTG, se deduce que el impuesto sólo se aplica a una categoría limitada de bienes, al gravar exclusivamente la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos.*

Idéntica postura se ha adoptado por el TJCE en el reciente auto de 27 de noviembre de 2008 en asunto C-151/08, donde **al analizar la compatibilidad del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados español y el IVA**, el TJCE en su considerando 41 afirma que “no recae con carácter general sobre todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios”. Sigue en el considerando 43 “Además no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca, que en cada fase de este pueden deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores”. Así concluye en el considerando 45 “que de todos los elementos examinados se desprende que un impuesto presenta características como las del impuesto que se trata en el litigio principal, se distingue del IVA de tal manera que no

*cabe calificarlo de impuesto que tenga el carácter de Impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del art.33 de la Sexta Directiva”.*

Así se admitió la compatibilidad del IVA con AJD por considerar que este último no reunía todas las características del IVA, requisito indispensable para considerarlo como impuesto sobre el volumen de negocios y por lo tanto proscrito por la normativa comunitaria.

**De acuerdo con la anterior conclusión cabría establecer impuestos sobre el consumo de bienes ya gravados por el IVA siempre que dichos impuestos no cumplieran con todas las características del IVA de manera que no pudieran ser considerados impuestos sobre el volumen de negocio.** Cumpliendo dicha exigencia, el consumo sería una materia imponible libre para que las Comunidades Autónomas pudieran establecer sus propios tributos, siempre que de alguna manera se salvase la limitación del art.6.2 de la LOFCA derogándolo.

En este sentido el TJCE plantea dos situaciones de creación de nuevos impuestos: 1ª) aquella en la que el nuevo impuesto sólo coincide con el IVA pero no con Impuesto Especiales en cuyo caso, cumpliendo las exigencias del art.33 de la Sexta Directiva 77/388 o art.401 de la actual Directiva 2006/112, bastaría para determinar su compatibilidad con la normativa comunitaria. 2ª) aquella en la que el nuevo impuesto coincide no sólo con el IVA que grava el mismo bien, sino también con algún impuesto especial, en cuyo caso además de deber cumplir con las exigencias del referido art.401 de la Directiva 2006/112 deberían cumplirse las exigencias del art.3 de la Directiva 92/12.

En efecto el TJCE en la referida Sentencia de 9 de marzo de 2000 en el considerando 27 determina que:

*Procede, en primer lugar, hacer una distinción según que el impuesto sobre las bebidas grave, por una parte, las bebidas no alcohólicas y los helados, y, por otra parte, las bebidas alcohólicas. En efecto, el artículo 3 de la Directiva sobre los impuestos especiales contiene disposiciones diferentes según que el producto sujeto al impuesto esté mencionado en el apartado 1, que es el caso de las bebidas alcohólicas (la*

disposición pertinente en este supuesto es el apartado 2), o no (la disposición pertinente en este supuesto es el apartado 3).

*Por lo que se refiere a un tributo como el impuesto municipal austriaco, en tanto que grava las bebidas no alcohólicas y los helados, se deduce del artículo 3, apartado 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales, que los Estados miembros podrán mantener un impuesto que grave productos distintos de los mencionados en el apartado 1, o prestaciones de servicios, y que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, si cumple el requisito de no dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.*

Mientras el TJCE aprecia que “lo que se refiere a un tributo como el impuesto municipal austriaco, en tanto que grava las bebidas alcohólicas, procede recordar que, conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, los productos mencionados en el apartado 1 del mismo artículo (en el que están comprendidas las bebidas alcohólicas) **podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial si, por una parte, persiguen una o varias finalidades específicas, en el sentido de dicha disposición, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.**”.

Por lo expuesto el TJCE desechó el impuesto austriaco sobre la venta de alcohol ya que su finalidad no era específica, ya que sólo se dirigía a incrementar la autonomía financiera municipal, entendiéndose este como un fin puramente presupuestario. Tampoco se admitió que tuviera una finalidad especial de desincentivar el consumo de bebidas alcohólicas, ya que se apreció que, al existir un tipo reducido de IVA por la venta directa de vinos desde la explotación, su consumo estaba menos gravado que el consumo de un zumo de naranja.

Además, en cuanto al respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto, apreció que el tributo sobre las

bebidas alcohólicas no cumplía las referidas normas homogéneas señaladas por la UE para los impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas.

En este sentido el TJCE apreció en sus considerando 47 y 48 que las limitaciones del art.3 de la Directiva 92/12 tienen por objetivo evitar que los impuestos indirectos suplementarios puedan suponer un obstáculo a los intercambios, señalando que *“Debe considerarse que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Es suficiente que los impuestos especiales que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria”*.

*A este respecto, procede destacar que el impuesto sobre las bebidas no respeta el sistema general de las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas. En efecto, se aparta de los métodos de liquidación de los impuestos especiales puesto que su importe se determina con relación al valor del producto, y no sobre la base del peso del producto, de la cantidad del producto o del alcohol que contiene. Además, no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que sólo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales.*

*El impuesto sobre las bebidas tampoco respeta el sistema general de las normas aplicables con relación al IVA. Con independencia del hecho de que no es incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva, dicho impuesto no cumple las normas aplicables con relación al IVA por lo que se refiere a las disposiciones sobre la liquidación y el devengo. En efecto, únicamente se percibe en el momento de la venta al consumidor y no en cada fase del proceso de producción y de distribución; además, se calcula sin deducción alguna del impuesto soportado anteriormente.*

**De lo expuesto se puede concluir que aunque no conviene permitir a las regiones ocupar el hecho imponible que configuran el IVA y resto Impuestos Especiales armonizados, ello no quiere decir que el consumo derivado de la entrega de bienes y prestación de servicios prestados por profesionales o empresarios no pueda sujetarse a gravamen autonómico.** En efecto el TJCE ha admitido la posibilidad de que en la entrega del bien o prestación del servicio, además del IVA, recaiga doble tributación en el mismo acto de consumo, si bien a través de un impuesto que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocio, es decir que no complete todas las características del IVA y además que no implique formalidades relacionadas con el paso de una frontera. Mientras que si se tratara de los bienes gravados además del IVA con un Impuesto Especial, entonces debería cumplirse una finalidad específica por el impuesto además de tener un sistema de la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto análogo a los Impuestos Especiales o al IVA.

Las características del hipotético impuesto autonómico sobre el consumo podrían ser:

1º) Para el caso de que se tratara de bienes no sujetos a Impuestos Especiales, bastaría que recayera sobre el consumo en fase minorista de un bien específico. En caso de que tuviera un carácter general el tipo de gravamen debería aplicarse fijando la base imponible en vez de por el valor del bien, por peso, altura o cualquier otra característica física del bien ya gravado por el IVA. Finalmente no debería implicar ningún tipo de obligación tributaria formal aduanera, como la realización de comunicación alguna. No obstante considerando que tras la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo de 5 de julio de 2005, **se ha contemplado la extinción del IEDMT por considerarlo como un obstáculo para el comercio interior, se plantea la duda si ulteriores impuestos adicionales sobre el consumo de bienes no sujetos a Impuestos Especiales podrían ser igualmente considerados como un obstáculo para el mercado interior.**

2º) Para el caso de que el impuesto recayera sobre un bien sujeto al IVA así como a algún Impuesto Especial, en tal caso además de contener las anteriores características, debería tener un fin específico de carácter extra fiscal ajeno a la básica función recaudatoria que tiene todo tributo tal y como reconoce el art.2 de la LGT. En ese sentido debería incentivar determinadas conductas del ciudadano relacionadas con las diversas competencias materiales encomendadas a la región.

Igualmente debería establecerse un mecanismo de devengo y liquidación similar al existente para el resto de impuestos especiales o en el IVA.

Si se opta por la compatibilidad con las reglas del IVA deberá evitarse el carácter general del impuesto regional. De esa forma se evitaría su consideración como impuesto sobre el volumen de negocio.

Si se optara por atender a la compatibilidad del impuesto regional con las reglas de devengo y liquidación de los impuestos especiales, es esencial, debido a su armonización por el art.6 de la Directiva 92/12, que el devengo del impuesto se produzca en el momento de la puesta a consumo, lo que en principio supondrá que no podrá establecerse en la fase de consumo minorista, sino anteriormente al ser esta la última fase del proceso de comercialización, salvo comercio realizado directamente por los productores o artesanos. Esa necesidad se recordaba anteriormente por SIMÓN ACOSTA cuando informaba sobre la nueva postura de la Comisión CEE respecto del IVMDH.

**Esta circunstancia de fijarse el devengo en el momento de puesta a consumo ( salida, importación o fabricación), en principio supone un obstáculo para la creación de impuestos regionales propios por ocasionar un efecto traslativo de la carga tributaria a regiones menos pobres que adquirieran los productos producidos en las regiones más ricas,** situación que en el consumo minorista no tendría lugar al adquirir el consumidor directamente en un establecimiento ubicado en la localidad donde se encontrara su propia residencia, quedándose de ese modo la riqueza dentro de la misma jurisdicción.

En cuanto al tipo de gravamen, condiciones del devengo y procedimiento de liquidación cabría mayor flexibilidad al remitirse el art.6 de la Directiva 92/12 a lo que disponga la

normativa de cada Estado miembro. Debe recordarse que el propio TJCE aprecia que *el IVA y los impuestos especiales presentan algunas características incompatibles. Así, el primero es proporcional al precio de los bienes que grava mientras que los segundos se calculan, con carácter principal, sobre el volumen del producto. Además, el IVA se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución (el impuesto abonado anteriormente con ocasión de la operación precedente es en principio deducible), mientras que los impuestos especiales se devengan cuando se despachan a consumo los productos gravados (sin que exista un mecanismo similar de deducción). Finalmente, el IVA se caracteriza por su generalidad mientras que el impuesto especial sólo recae sobre productos determinados. En consecuencia, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, establecería un requisito imposible de cumplir si se interpretara en el sentido de que obliga a los Estados miembros a respetar al mismo tiempo las normas impositivas aplicables en relación con estas dos categorías de impuestos.*

Como se comentaba anteriormente a raíz de las sentencias del TJCE para crear un impuesto regional sobre el consumo no es necesario que se eviten todas las características del IVA, sino que su compatibilidad con él se produce si no coincide con alguna de ellas.

Además si el tributo regional concurriera con impuestos especiales armonizados y el gravamen regional se limitara sólo a la fase de puesta a consumo y no al resto de las siguientes fases del comercio del bien gravado, tampoco existiría coincidencia con el IVA que grava cada una de las fases del proceso de producción y distribución del bien, sin perjuicio de los posibles efectos traslativos de la carga tributaria.

Para evitar ese efecto de desplazamiento de la carga tributaria por fijar el devengo en el momento de puesta a consumo para tratar de compatibilizar las reglas de liquidación y devengo del impuesto autonómico con las de los impuestos especiales, sería más razonable y conforme con el principio de territorialidad que se respetasen las normas de devengo y liquidación del IVA en vez de las de los impuestos especiales para salvar los límites del art.3 de la Directiva 92/12 visto que dicha norma permite optar por unas u otras.

### *Impuesto sobre Sociedades*

Un último ejemplo de posibilidad de superposición de impuestos lo encontramos en el hecho imponible configurador del Impuesto sobre Sociedades. Los ejemplos analizados del derecho comparado de Estados Unidos y Canadá muestran la posibilidad de que el principal tributo que recae sobre las empresas pueda ser empleado simultáneamente tanto por el Gobierno Central como por los entes federados. Dicha situación permite plantear la propuesta de que en España se plantee la misma situación.

La actual postura de nuestro ordenamiento jurídico es la de rechazar de plano la posibilidad de que las Comunidades Autónomas con carácter general puedan ejercitar competencia normativa alguna sobre la tributación de las sociedades. En la LOFCA el Impuesto sobre Sociedades no se contempla como impuesto cedible en su art.11. Consecuencia de ello es que, de acuerdo con el art.12 de la misma ley, las autonomías tampoco podrán establecer recargo alguno sobre ese tributo estatal, de manera que cualquier incidencia sobre la tributación de las sociedades por parte de las regiones parece rechazarse.

Dicha limitación para que las Comunidades Autónomas no puedan ejercer competencia normativa tributaria alguna sobre la renta de las sociedades, obedece a la tradicional consideración de que la función estabilizadora, consistente en ajustar el volumen global de ingresos y gastos presupuestarios con el fin de mantener el pleno empleo y el mantenimiento de la producción, constituye una función mucho más eficientemente prestada por un gobierno central.

Tal y como reconoce el propio art.2 de la LGT los tributos son instrumentos de la política económica general, por ello resulta una lógica consecuencia que en la función estabilizadora la incidencia de la tributación, como mecanismo de ordenación de la actividad económica, va a ser más fuerte cuanto más cerca recaiga de las fuentes de producción. Desde la planificación originaria del sistema de tributación regional se



apreció, al igual que lo ha hecho la doctrina<sup>127</sup>, que el Impuesto sobre Sociedades tiene una gran repercusión en la actividad económica general por lo que se entendió que dicho impuesto debía quedar en manos del Gobierno Central, por considerarse este un importante instrumento de la función estabilizadora y de crecimiento<sup>128</sup>.

Los argumentos que tradicionalmente se han empleado en contra de una atribución de la función estabilizadora a los gobiernos subcentrales son : 1º) que la política fiscal debe ser aplicada en un marco de economías cerradas para evitar que los efectos expansivos o contractivos se extiendan a otras economías perdiendo eficacia 2º) la política fiscal debe coordinarse con la política monetaria para evitar que la autoridad monetaria mediante el control de la base monetaria neutralice los efectos de la política fiscal 3º) la política de estabilización requiere actuar con los déficits y superávits presupuestarios y por lo tanto implica materializar una determinada política de deuda pública. Por ello debido a que los efectos de la deuda pública a nivel central se limitan al interior del territorio mientras que los de la deuda pública local no, al poder extenderse a no residentes fácilmente, se considera más recomendable el uso de la deuda pública a nivel central.

Esta opción de atribución de la función de estabilización a favor del Gobierno Central se asume en la Constitución cuando, en el art.138.1 CE, se encomienda al Estado la función de velar por un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio nacional, así como cuando, para la realización de dicho objetivo se le encomienda en exclusiva en el art.149 competencia en el sistema monetario, en bases y coordinación de la actividad económica, Hacienda General y Deuda del Estado.

CASTELLS así como GIMENEZ MONTERO consideran que el otorgamiento de la función estabilizadora a nivel subcentral no resultaría plenamente eficaz aunque tampoco debería producir efectos perversos<sup>129</sup>. En efecto considera que dicha función a nivel subcentral podría aprovechar la mayor capacidad inversora de los gobiernos subcentrales, la eficacia demostrada de las políticas locales de promoción económica y

---

<sup>127</sup> ALVAREZ MARTINEZ J y JIMENEZ COMPAREID I en *Impuesto sobre Sociedades* en obra colectiva *Manual de Derecho tributario Parte especial* rd. Thomson Aranzadi 2007 P.261

<sup>128</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 30

<sup>129</sup> CASTELLS A. *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988 P.31  
GIMENEZ MONTERO A. *Federalismo fiscal teoría y práctica* Ed. Tirant lo blanch 2003 P. 23

el mejor conocimiento de la relación entre la demanda local y las posibilidades del sistema productivo.

Por la doctrina expuesta, aunque nuestro ordenamiento parece haber determinado claramente que la función estabilizadora pertenece al Estado, ello no es óbice para que en cierta medida se haga partícipes de dicha función a las autonomías u otros entes públicos territoriales inferiores estimulando su propia economía, ya sea mediante su propia política presupuestaria como por medio de su propia tributación.

Un ejemplo en nuestro ordenamiento de que la tributación sobre las empresas no es materia exclusiva del Gobierno Central, lo compone el Impuesto sobre Actividades Económicas que grava a nivel local el mero ejercicio de actividades empresariales<sup>130</sup>. Otro ejemplo más contundente lo constituye el caso de los Impuestos sobre Sociedades forales existentes en Navarra<sup>131</sup> así como en el País Vasco<sup>132</sup>. En ambos casos son dos regiones quienes regulan la tributación de las sociedades aunque dentro de determinados límites derivados de la negociación bilateral Estado-región por medio de la correspondiente Comisión Negociadora o Comisión Mixta de Cupo.

Aunque autores como MUSGRAVE consideran que la función de estabilización y redistribución sólo deben ser ejercidas por el poder central<sup>133</sup>. Otros autores como Emilio ALBI han afirmado expresamente que *“no tiene que haber necesariamente, contradicción entre la descentralización fiscal y la política estabilizadora, no es esencial que ninguno de los impuestos que se utilizan como instrumentos estabilizadores se descentralice completamente”*<sup>134</sup>

---

<sup>130</sup> art.78.1 de la Ley de Haciendas Locales según Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo

<sup>131</sup> Ley 28/1990 que Aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y Ley 24/1996 reguladora del Impuesto sobre Sociedades en Navarra

<sup>132</sup> Ley 12/2002 que Aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Norma Foral 2/2003, de 3 febrero que Adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia al nuevo Concierto Económico, Norma Foral 1/2003, de 29 enero Adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa al nuevo Concierto Económico y Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2002, de 3 diciembre que Adapta al nuevo Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23-5-2002 (RCL 2002\1345, 1519) la normativa alavesa de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades, Renta de no Residentes, Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Primas de Seguro, Impuestos Especiales y Actividades Económicas

<sup>133</sup> MUSGRAVE A. Teoría de la Hacienda pública Ed. Aguilar 1967 P.5

<sup>134</sup> ALBI E. referido por SIMÓN ACOSTA E. en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P. 50

Como se ha afirmado anteriormente, al esbozarse el sistema de financiación se desechó que el Impuesto sobre Sociedades se atribuyera a las regiones debido a las distorsiones que ello podría producir sobre la localización de las empresas, así como por apreciar el peligro de que la carga tributaria pudiera trasladarse a otras regiones al gravarse beneficios obtenidos efectivamente en aquellas y no en la Comunidad Autónoma de residencia de la corporación. Aún así, se valoró la posibilidad de establecer un recargo autonómico sobre el impuesto sobre sociedades. Dicha posibilidad se consideró más factible debido a que habría suavizado las dificultades que las Haciendas regionales podían encontrar en el cálculo y comprobación de la base imponible, al dejar dicha tarea a la Hacienda central. También se consideró que la función estabilizadora que competía al Estado no iba a verse afectada significativamente como podía suceder en la cesión total, viéndose como único posible defecto el posible efecto deslocalizador de las empresas <sup>135</sup>.

Esa posibilidad de que las regiones adopten medidas tributarias concernientes a las empresas se ha admitido a nivel comunitario. El TJCE, en relación con la posibilidad de que las entidades subestatales puedan regular aspectos relativos al entorno económico en el que operan las empresas, ha referido que **“No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas”** <sup>136</sup>.

Incluso en TJCE viene a recordar que una diferencia de tributación sobre la actividad empresarial, adoptada por un ente territorial infraestatal en relación con el resto del Estado no implica necesariamente una ayuda de Estado de las prohibidas en el art.87 TJCE. Así en la Sentencia del caso AZORES de 6 de septiembre de 2006, remarca que *“Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata*

---

<sup>135</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 29-30

<sup>136</sup> Considerando 48 de la reciente sentencia DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, así como Considerando 58 de la SENTENCIA del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 En el asunto C-88/03,

*es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia. A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.<sup>137</sup> En idéntico sentido se ha pronunciado en los apartados 46 y 47 de la reciente Sentencia de 11 de septiembre de 2008 ( C- 428/06 a 434/06) relativa a las “ vacaciones fiscales vascas”.*

Básicamente, el TJCE viene afirmando desde la sentencia AZORES, confirmando dicho criterio en la reciente Sentencia de 11 de septiembre de 2008 sobre las denominadas “ vacaciones fiscales vascas”, que para que la diferencia de tributación entre una región y el resto del Estado no sea ayuda de Estado exige :

1º) Que la medida se adopte como consecuencia de la propia naturaleza o estructura de cargas del sistema en el que se inscriben. El marco de esa entidad autónoma es el que se tomará en consideración a la hora de valorar la medida como ayuda de Estado.

2º) Que la medida se aplique con carácter general y no selectivo, recordando que una medida tiene carácter selectivo cuando favorece a «*determinadas empresas o producciones*» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

Es necesario para apreciar dichas circunstancias cual es el marco de referencia para determinar si existe trato favorable a unas empresas respecto de otras. Ello implica que se atienda al ámbito territorial del ente territorial dentro del cual, debido a la autonomía

---

<sup>137</sup> Considerando 56 y 57 de la sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03,

de dicho ente, se circunscriben los efectos de la medida tributaria adoptada. Una entidad es suficientemente autónoma, cuando goza de tal autonomía política, de procedimiento y financiera y ello se produce en según el criterio adoptado por TJCE en el apartado 67 de su sentencia Azores y apartado 51 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 cuando **cuenta con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central (autonomía política), adopte la medida tributaria sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido (autonomía de procedimiento)** y se asuma las consecuencias financieras derivadas de aquella **sin ningún tipo de compensación mediante ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central (autonomía financiera)**. *“la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”* <sup>138</sup>.

Así por ejemplo en el caso AZORES se consideró que las medidas adoptadas concernían al marco del Estado portugués y no sólo al estricto ámbito geográfico de las Azores por apreciarse la existencia de transferencias compensatorias desde el Estado central a la región insular<sup>139</sup>. El TJCE consideró que la medida tributaria, si bien selectiva por favorecer determinadas actividades en las islas, podía encajar en las ayudas previstas en el art.87.3.a) para favorecer el desarrollo de regiones desfavorecidas económicamente, finalmente el Estado portugués no justificó en qué medida la reducción de tipos podían favorecer al desarrollo económico.

En la reciente Sentencia de 11 de septiembre de 2008 sobre las “vacaciones fiscales vascas” el TJCE **considera que el País Vasco goza de autonomía política y financiera**, a pesar de que su autonomía financiera está repartida de manera que la competencia tributaria se atribuye a las Diputaciones Forales, mientras que las competencias presupuestarias pertenecen a la Comunidad Autónoma., debido a la

---

<sup>138</sup> Considerando 68 de la sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03, y Considerando 111 de la sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06

<sup>139</sup> Considerando 78 de sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03,

colaboración entre ellas institucionalizada a través del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

Respecto a la autonomía de procedimiento para adoptar las medidas tributarias litigiosas, al tener que soportar los Territorios Históricos del País Vasco una presión fiscal equivalente a la del resto del territorio nacional en virtud del Concierto suscrito, considera en su Considerando 107 que, si bien dicha observancia constituye un límite a la competencia para adoptar la decisión que se trate, no es la amplitud de competencia lo que se debe valorar, sino la posibilidad de adoptar en virtud de esa competencia una decisión independiente. Además considera en el Considerando 109 que de los art.63 y 64 del Concierto Económico, no se puede concluir que el Gobierno Central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de la norma foral. Por ello **parece apreciar la existencia de autonomía de procedimiento, aunque rechaza pronunciarse directamente al respecto,** por considerar que para ello debería interpretar el Derecho nacional, función que considera que no le incumbe considerando que pertenece dicha función y por lo tanto la determinación expresa de la existencia de autonomía de procedimiento de la región vasca corresponde al órgano jurisdiccional nacional remitente ( Tribunal Superior de Justicia del País Vasco).

Respecto de la autonomía financiera el TJCE considera que para que aquella exista, las consecuencias financieras de la medida tributaria adoptada, consistente en la reducción del tipo de gravamen, no se debe ver compensada por ayudas de otras regiones o por el Gobierno Central. El TJCE en el Considerando 127 de su Sentencia **aprecia una cierta autonomía financiera ya que observa que a la hora de calcularse el denominado “coeficiente de imputación”,** que refleja el peso de la economía vasca en el conjunto del Estado y que se aplica al importe ponderado del coste de las cargas asumidas por el Estado respecto de las competencias no asumidas por la región vasca, si bien parte de datos económicos, **es fruto de negociaciones políticas con el Estado.** Por ello **considera que la reducción de un tipo impositivo de un tributo foral, aunque tiene efectos económicos, no tiene porqué influir necesariamente en la determinación de dicho coeficiente.** Al apreciar que la Comisión denunció que el referido coeficiente estaba infravalorado considera que para resolver dicha denuncia habría que analizarla Ley de Cupo de 2002 que siendo derecho nacional se escapa del análisis revisor del TJCE correspondiendo a la jurisdicción nacional.

De lo expuesto, resulta demostrado que las regiones pueden participar en la tributación de la actividad económica, siempre que sigan las pautas que la UE marca sobre la defensa de la competencia en aras del correcto funcionamiento del mercado interior. Igualmente puede comprobarse que si en un futuro la materia imponible consistente en la renta de las actividades económicas o su posesión fuera objeto de gravamen autonómico, la diferencia de tributación que pudiera resultar de las diferentes medidas adoptadas por cada región, no implicaría una ayuda de Estado y por lo tanto un ataque a la competencia, si:

1º) Las Comunidades Autónomas fueran plenamente autónomas en materia de procedimiento de manera que pudieran regular unilateralmente su propio Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que el Estado pudiera establecer ciertos límites en el ámbito de sus competencias normativas, y asumieran las consecuencias económicas de las medidas tributarias que adoptasen para asegurar la materialización de la referida autonomía financiera .

2º) Las medidas tributarias adoptadas se aplicaran con carácter general a todas las empresas que operasen en su territorio o favoreciendo a determinadas actividades fueran fruto de la propia naturaleza y estructura del sistema fiscal autonómico<sup>140</sup>.

En este sentido el propio Tribunal Constitucional deja la puerta abierta a la posibilidad de que las regiones puedan adoptar medidas tributarias concernientes a las empresas cuando afirma que ***“la ordenación general de la economía que corresponde al Estado no puede extenderse de forma excesiva hasta enmarcar en él cualquier acción de naturaleza económica si no posee una incidencia directa y significativa sobre la actividad económica general”***<sup>141</sup>. SIMÓN ACOSTA reconoce igualmente que la posibilidad de que las regiones puedan participar en la función estabilizadora considerando que ***“probablemente la mejor forma de coordinar los fines en política económica entre los distintos niveles de gobierno consista en la implantación de un sistema de programación económica a largo y medio plazo que sin ser vinculante en***

---

<sup>140</sup> Considerando 53 de la sentencia TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03

<sup>141</sup> SSTC 76/1991 FJº 4º así como 125/1984 FJº 1º

*todas sus pretensiones cuando menos sirva de criterio de referencia para delimitar competencias y resolver los posibles conflictos que pudieran plantearse entre los poderes normativos tributarios regionales y nacionales*<sup>142</sup>.

Como se ha afirmado al inicio de este apartado, tanto en Estados Unidos como en Canadá se ha verificado un solapamiento de ambos impuestos estatal y federal sobre la renta de las personas jurídicas. Lo cual permite asumir la posibilidad de que el propuesto sistema de solapamiento de Impuestos sobre Sociedades estatal y autonómico pudiera repetir la experiencia de cualquiera de estos dos Estados federados.

En el caso de Canadá las posibles diferencias de tributación se han mitigado tendiéndose casi a un sistema de recargo sobre el impuesto estatal por medio de la suscripción por casi todas las provincias (salvo Québec, Ontario y Alberta) *del Income tax act*, acuerdo por el cual las provincias van a recadar su propio impuesto sobre sociedades a través de los medios propios de la federación, si bien renunciando a cambio a ciertas competencias normativas de manera que la definición de renta gravable así como las posibles deducciones se delegarán a favor de la normativa federal.

En Estados Unidos la situación no es tan homogénea por la ausencia de un acuerdo como el referido *Income tax act* en Canadá, de manera que cada Estado ha conservado su plenitud de competencias normativas en materia tributaria. En el caso de Estados Unidos se ha adoptado una fórmula para evitar en cierta medida el efecto traslativo de la carga tributaria que puede implicar la diferencia de gravámenes entre Estados. Este sistema está compuesto por el Uniform Division of Income for Tax Purposes Act (UDIPTA)<sup>143</sup>, acuerdo por el cual se atribuyen proporcionalmente entre diversos Estados federados los ingresos obtenidos por las compañías que operan simultáneamente en ellos. Conforme a dicho acuerdo los ingresos de las empresas que operan en varios Estados se van a repartir entre ellos de acuerdo con una fórmula de prorrateo de la renta total ingresada por la sociedad, dicha fórmula de prorrateo que se ha adoptado con carácter general es la siguiente:

---

<sup>142</sup> SIMÓN ACOSTA E. en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P. 51

<sup>143</sup> POMP R. y LUCAS M.O «*La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos* Crónica tributaria nº 122/2007 Ed. IEF P. 146-150



Figure 1

## The Standard Corporate Apportionment Formula

$$\text{Share of Total Corporate Income Apportioned} = \left[ \frac{\text{Statewide Property}}{\text{Total Property}} + \frac{\text{Statewide Payroll}}{\text{Total Payroll}} + \frac{\text{Statewide Sales}}{\text{Total Sales}} \right] \times \text{Total Income}$$

A través de dicha fórmula en principio se mitiga el desplazamiento de la carga tributaria que implica el Impuesto sobre Sociedades del Estado donde reside la compañía a los Estados que son meros consumidores de los bienes y servicios que aquella provee. A través de dicha fórmula se les va a permitir participar del gravamen de la renta obtenida a los Estados donde opera la empresa sin residir en ellos. Sin embargo debe indicarse que no todos los Estados han adoptado esa fórmula genérica estableciendo su propia fórmula como es el caso de California que ha establecido la siguiente fórmula<sup>144</sup>

Figure 2

## California's Modified Version of the Corporate Apportionment Formula

$$\text{Share of Total Corporate Income Apportioned} = \left[ \frac{\text{Statewide Property}}{\text{Total Property}} + \frac{\text{Statewide Payroll}}{\text{Total Payroll}} + 2 \times \left( \frac{\text{Statewide Sales}}{\text{Total Sales}} \right) \right] \times \text{Total Income}$$

**A través de una fórmula similar de prorrateo de la renta ingresada podría evitarse el posible efecto traslativo que podría generar el hecho de que las Comunidades Autónomas crearan su propio Impuesto sobre Sociedades cuando las empresas operasen en diferentes autonomías.** En este sentido podría calcularse de una manera análoga qué parte de la renta total percibida por una sociedad podría residenciarse en cada región.

En cuanto a la posible competencia normativa entre autonomías para atraer a las empresas mediante la previsión de ventajas fiscales, debe destacarse que debería admitirse si como actualmente ocurre el TJCE admite dicha competencia entre Estados miembros a propósito de la libertad de establecimiento a nivel comunitario, cuando las empresas eligen de entre los Estados miembros el país con normativa mercantil más favorable para el desarrollo de su actividad<sup>145</sup>. Ello ha conllevado que en la actualidad

<sup>144</sup> Legislative Analyst's Office, January 1999 *State Corporate Taxation Of Sales to the Federal Government* [http://www.lao.ca.gov/1999/990121\\_scr44\\_bct\\_fed\\_sales.html](http://www.lao.ca.gov/1999/990121_scr44_bct_fed_sales.html)

<sup>145</sup> TJCE en casos *Centros, Überseering*( asunto c-208/2000) e *Inspire Art* (C-167/01) en esta última sentencia de 30 de septiembre de 2003 en su Fundamento Jurídico 96 establece que: "El Tribunal de

exista una competencia normativa tributaria evidente entre Estados miembros<sup>146</sup>. Considerando dichos antecedentes a nivel comunitario en principio no cabría plantear objeción de la existencia de dicha competencia entre Comunidades Autónomas tal y como viene sucediendo en la actualidad en materia de legislación regional sobre cooperativas, donde cada región intenta atraerlas mediante legislación sobre cooperativas más favorable<sup>147</sup>. En Estados Unidos se ha producido dicha competencia en materia de tipos de gravamen existiendo una gran variedad que va desde el 4% de Kansas al 9,9 de Pensilvania<sup>148</sup>.

Debe apreciarse que en los dos casos de derecho comparado el Impuesto sobre Sociedades federal se exige siempre por igual en todos los Estados federados o provincias, sin perjuicio de que luego estos últimos establezcan o no su propio Impuesto sobre Sociedades estatal o provincial y decidan establecer diferentes tipos de gravamen. Ello permite en cierta medida moderar el efecto de competencia en cuanto a la ubicación de las empresas que podría ocasionar la existencia exclusiva de un Impuesto sobre Sociedades provincial o estatal.

Finalmente debe observarse que en el caso de Estados Unidos, al ser en principio ilimitada la autonomía en la vertiente de los ingresos, **no se contempla la existencia de un mecanismo permanente de nivelación para los Estados más pobres en aras del principio de suficiencia**, de manera que las consecuencias financieras de la adopción de tipos de gravamen más bajos se asumen por los propios Estados. Sin

---

*Justicia ha declarado asimismo que no constituye un abuso la circunstancia de que la sociedad se haya constituido en un Estado miembro con el único fin de disfrutar de una legislación más ventajosa, aun cuando la sociedad de que se trate ejerza lo fundamental de sus actividades, o incluso la totalidad, en el Estado de establecimiento (sentencias, antes citadas, Segers, apartado 16, y Centros, apartado 18)'' Continúa aclarando el TJCE en el Fundamento Jurídico 97 ''De lo anterior se desprende que dichas sociedades tienen derecho a ejercer su actividad en otro Estado miembro por medio de una sucursal, sirviendo la localización de su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro (sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 18; Segers, antes citada, apartado 13, y Centros, antes citada, apartado 20)''.*

<sup>146</sup> Se puede apreciar la tendencia a bajar el tipo de gravamen en la Disposición Adicional Octava de la actual Ley del Impuesto sobre sociedades según Real decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo añadida por la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF. Igualmente dicha tendencia se observa en otros Estados miembros como Polonia donde es del 19%, en Países Bajos el 25,5 % en Chipre el 10% etc.

<sup>147</sup> VARGAS VASSEROT C. en El efecto Delaware en el derecho cooperativo español Ponencia presentada en el XVIII Seminario Nacional y III Internacional de de Investigación en materia de SOCIEDADES COOPERATIVAS Y OTRAS ORGANIZACIONES DE PARTICIPACIÓN, celebrado en UCM Madrid el 27 de febrero de 2004.

<sup>148</sup> Página web de Federation of Tax Administrators, [http://www.taxadmin.org/fta/rate/corp\\_inc.html](http://www.taxadmin.org/fta/rate/corp_inc.html)

embargo en Canadá existe un sistema de compensación de carácter permanente denominado *The Equalization Program* donde se prevé la transferencia de recursos a aquellas provincias que tienen una capacidad fiscal inferior a la media federal.

De la doctrina del TJCE contenida en la Sentencia Azores de 6 de septiembre de 2006, así como en la reciente Sentencia de 11 de septiembre de 2008, en caso de adoptarse diferentes tipos de gravamen por cada autonomía en el marco de un Impuesto sobre Sociedades propio regional, **la referida decisión debería implicar la asunción de las consecuencias económicas derivadas de aquella medida tributaria**<sup>149</sup>. Considerando dicha postura, es claro que en caso de rebajarse el tipo de gravamen sobre el Impuesto sobre Sociedades por una región respecto de otra, el descenso del nivel de ingresos debería ser asumido por la región sin poder obtener trasferencias compensatorias desde el Gobierno central que compensasen esa reducción de la recaudación, de un modo análogo a lo que sucede en Estados Unidos<sup>150</sup>.

**No obstante la situación de solapamiento de Impuestos sobre Sociedades estatal y autonómico en principio no debería suponer que cada región asumiera plenamente el sostenimiento de su financiación**, toda vez que no se consagra en nuestro ordenamiento jurídico un principio de “responsabilidad” por el cual cada región tenga que sostener por sus propios medios la plena financiación de sus gastos.

En efecto, como se aludía en el Capítulo II, hasta ahora lo que rige en la financiación de las autonomías es un principio de “corresponsabilidad” instaurado formalmente a partir de la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas que como ha aclarado el TC implica que la financiación del sostenimiento de los gastos regionales se fundamente “*no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público*”<sup>151</sup>. La doctrina en efecto considera que los tributos propios no pueden ser la única fuente de financiación autonómica por el perjuicio que dicha situación

<sup>149</sup> En este sentido se ha pronunciado el TJCE en apartado 68 de la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 así como en apartado 51 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008.

<sup>150</sup> En este sentido se ha pronunciado el TJCE en Sentencia Azores en apartados 67 y 68 así como en la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 en su apartado 111.

<sup>151</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º

conllevaría para las regiones más pobres<sup>152</sup>. Además los autores reconocen que el principio de corresponsabilidad, en aras del logro de una autonomía más plena, no debe necesariamente conducir, según considera parte de la doctrina, a una autofinanciación<sup>153</sup>. Confirmando dicha postura el TC ha manifestado en relación a la autonomía financiera de las entidades locales su Sentencia 4/1981 FJº 15º que la autonomía financiera no puede identificarse con autofinanciación. Por ello, si en el caso de la autonomía financiera de las Haciendas Locales cuya financiación se debe fundamentar según la Constitución en tributos propios, aquella no puede fundamentarse exclusivamente en ellos, de la misma manera no se podrá identificar la autonomía financiera regional como autofinanciación, cuando la Constitución ni siquiera prevé expresamente que las regiones se financien fundamentalmente a través de sus tributos propios. Finalmente debe precisarse que no sólo en el caso de Canadá existe un sistema de perecuación, sino que también en el supuesto más extremo de autonomía financiera de Estados Unidos se producen transferencias de recursos económicos como es a través del *State and Local fiscal asistance act* .

Por lo expuesto, la obtención de la exigida autonomía financiera necesaria para adoptar medidas tributarias diferenciadas sobre las empresas, podría lograrse mediante el establecimiento de un sistema que valorase las posibles pérdidas de recaudación producidas por la reducción del gravamen en el propio Impuesto sobre Sociedades, de manera que se calculase la diferencia entre el importe ingresado por el Impuesto sobre Sociedades de la concreta autonomía y lo que se hubiera ingresado si se hubiera aplicado el tipo medio de gravamen vigente considerando los diferentes tipos de gravamen exigidos por todas las regiones en todo territorio nacional; siempre incluyendo a la hora de calcular la referida diferencia las posibles variaciones indirectas de gravamen producidas por exenciones y bonificaciones. Una vez obtenida la cantidad resultante, considerada como la cuantía dejada de ingresar por las medidas tributarias propias de la autonomía, aquella se detraería de las transferencias de recursos estatales provenientes de los mecanismos de suficiencia

---

<sup>152</sup> CASTELLS OLIVERES A. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas : situación actual y líneas de revisión* revista Presupuesto y Gasto Público nº 5/1991 ed. Instituto de Estudios Fiscales P.15

<sup>153</sup> BORRERO MORO CJ “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi 2004 P. 28 SOLER ROCH Organización Territorial del Estado ( Comunidades Autónomas) vol IV Ed: IEF P. 3034

**y solidaridad como son el Fondo de Suficiencia así como el recientemente creado Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.**

Podría suceder el caso de que, debido a las exenciones, bonificaciones y demás medidas tributarias adoptadas por las Comunidades Autónomas en ejercicio de su potestad tributaria normativa, resultara muy difícil o imposible calcular la referida cantidad. Ello impediría determinar cuantitativamente los efectos de las decisiones adoptadas autónomamente por las Comunidades Autónomas, de manera que se asumieran por ellas los efectos económicos de sus decisiones normativas tributarias. De esa forma sería imposible materializar la autonomía financiera exigida por el TJCE para que las medidas tributarias favorables adoptadas por una región respecto de las empresas ubicadas en su territorio no tengan la consideración de ayuda de Estado.

No obstante podría todavía plantearse la posibilidad de que las autonomías constituyeran un recargo sobre el Impuesto sobre Sociedades estatal. En este caso la autonomía financiera podría verse garantizada desde el momento en que aquel respetase completamente la estructura del impuesto estatal, de manera que la única variación significativa entre los recargos autonómicos fuera el tipo de gravamen. En ese caso el cálculo de las cantidades dejadas de ingresar por la adopción de un determinado tipo de gravamen sería muy sencillo, pudiendo determinarse con facilidad la cantidad a detraer de las correspondientes transferencias de recursos financieros estatales.

### **3.2) Compatibilidad del sistema de superposición de impuestos con el principio de capacidad económica y no confiscatoriedad**

El planteamiento de un sistema de financiación regional, caracterizado por la admisión de la superposición de tributos estatales y regionales sobre el mismo hecho imponible, plantea a priori la duda de si la aplicación conjunta de ambos tributos va a respetar el principio de no confiscatoriedad. En definitiva se plantea el dilema de si la acumulación de los tributos va a producir una extralimitación en la tributación a soportar por los

sujetos pasivos de los tributos estatales y regionales simultáneos, produciendo dicha simultaneidad un agotamiento de la capacidad económica de los obligados al pago.

En efecto, se entiende por la doctrina que el principio de no confiscatoriedad que se consagra en el art.31.1 CE alude al principio de capacidad económica<sup>154</sup>, constituyendo una garantía para evitar que el sistema tributario produzca efectos similares a una expropiación ilegal<sup>155</sup>, siendo en consecuencia una garantía frente a la extralimitación en la tributación.

A pesar de la anterior postura doctrinal que identifica la extralimitación en la tributación con la expropiación ilegal, el TC en el Fundamento Jurídico 4º de su sentencia 150/1990, parece equiparar en cierta medida el efecto de la tributación con la expropiación ilegal. Así ha aclarado que **la tributación en sí constituye una suerte de privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación cuando afirma “la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”**. Así la tributación, al igual que una expropiación ilegal, supone una privación de bienes y derechos, sin embargo se distingue de esta última porque la exacción del tributo no implica la obtención de la correspondiente indemnización que exige el art.33.3 CE. Además de esa referida similitud parcial, la tributación se diferencia de la expropiación ilegal por el hecho de que tiene una causa justificada de utilidad pública como es el cumplimiento del deber de sostenimiento de los gastos públicos que conciernen a todos de acuerdo con el art.31.1 CE.

Por lo anterior, admitida la tributación como una suerte de privación de derechos o propiedades sin recibir compensación directa alguna salvo el disfrute de los servicios públicos, el TC continúa afirmando que el principio de no confiscatoriedad, **“supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir”**.

---

<sup>154</sup> MARTÍNEZ LAGO M.A. Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad REDF nº 60 1988 P.636

<sup>155</sup> CASANA MERINO F. El principio de constitucional interdicción de la confiscatoriedad RDFHP nº 216 VOL XLI 1991 P. 1099-1100

La mayor parte de los autores como PALAO TABOADA, JIMÉNEZ AMBEL Y CASANA MERINO<sup>156</sup> así como el TC<sup>157</sup>, coinciden en que no es necesario que el efecto confiscatorio derive de un solo tributo, sino que puede deducirse del efecto producido por la globalidad de las figuras que componen un sistema tributario. Por ello un único tributo regional en sí mismo considerado puede ser respetuoso con la capacidad económica que motiva su existencia. Pero la acumulación de su gravamen con el del otro tributo estatal o local cuyo hecho o materia imponible comparte, puede suponer un exceso de tributación que podría ocasionar el efecto agotador de la riqueza imponible que es el fundamento de la tributación<sup>158</sup>.

Algunos autores consideran que el principio de no confiscatoriedad constituye un límite a la progresividad de los impuestos<sup>159</sup>. No obstante, el efecto confiscatorio puede derivar no sólo de un impuesto progresivo sino que, al referirse el referido límite al efecto confiscatorio que puede ocasionar la aplicación de todo un sistema tributario, puede derivar de la aplicación de varios impuestos que podrán ser incluso proporcionales. Por ejemplo podría establecerse respecto de la renta generada por la venta de un inmueble una acumulación de gravamen excesiva, siguiendo el criterio del TC<sup>160</sup> superior al 100% de la renta obtenida, por medio de la aplicación sobre aquella del IRPF estatal (en su variante de renta del ahorro que tiene un tipo proporcional) así como del Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ( que también es proporcional) y el correspondiente IRPF de carácter autonómico que podría ser igualmente proporcional ó progresivo. En este sentido el TC ha reconocido que “*no puede confundirse la confiscatoriedad con la progresividad del sistema impositivo*”<sup>161</sup>.

---

<sup>156</sup> PALAO TABOADA C. *La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario* en obra *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979. P. 319

JIMENEZ AMBEL F. *El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español* RVHP PALAU 14 nº7 1989 P. 210.

CASANA MERINO F. El principio de constitucional interdicción de la confiscatoriedad RDFHP nº 216 VOL XLI 1991 P. 1108

<sup>157</sup> SSTC 150/1990 FJº 4º

<sup>158</sup> SSTC 221/1992 FJº 4º

<sup>159</sup> LASARTE J., ESEVERRI E. ADAME F, MARTIN J en *Turismo y Financiación Autonómica y Local, Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación* Ed. Comares 2001. P.14

<sup>160</sup> SSTC 150/1990 de 4 de octubre FJº 9º

<sup>161</sup> SSTC 37/1987 FJº 12º tercer párrafo

El Tribunal Constitucional aprecia que la definición de la no confiscatoriedad no se encuentra aún plenamente consolidada, cuando en efecto alega que *“No puede desconocerse la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse per se efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica, vinculándolo unos al principio de capacidad contributiva, otros al de justicia tributaria y, algunos ven en él un límite a la progresividad del sistema tributario”*<sup>162</sup>.

No obstante el máximo Intérprete de la Constitución vincula dicho principio al derecho de propiedad cuando alega que *“obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia, de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir», añadiendo que ese efecto se produciría «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”*<sup>163</sup>.

Ciertamente el carácter omnicomprensivo del sistema tributario estatal, reconocido tanto por la doctrina<sup>164</sup> como por el propio TC cuando afirma que *“la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales”*<sup>165</sup>, hace muy difícil encontrar alguna manifestación de capacidad económica que no esté ya gravada por un tributo estatal.

Por ello, debido a la inevitabilidad de encontrarse con un tributo estatal a la hora de configurarse su propia tributación por el resto de entes públicos territoriales, el propio TC hasta ahora ha admitido que se produzca la superposición entre los tributos estatales y los locales. De esa manera ha afirmado que *“el art. 6.2 LOFCA, que, como hemos señalado en la STC 186/1993, «sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imposables entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre*

<sup>162</sup> SSTC 14/1998 de 22 de febrero FJº 11º B

<sup>163</sup> SSTC 14/1998 de 22 de febrero FJº 11º B, así como 150/1990 de 4 de octubre FJº 9º

<sup>164</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.35-36

<sup>165</sup> SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º



*aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales”<sup>166</sup>. Además ha apreciado que esa superposición no implica per se un exceso de tributación cuando en la Sentencia 233/1999 FJº 23º cuando afirma “que ni el sometimiento de la propiedad a tributación ni la coexistencia del Impuesto sobre el Patrimonio y el IBI transgreden los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad” .*

Expuesta la anterior postura del TC respecto de la admisibilidad de la superposición de tributos estatales y locales, en el caso de que, **siguiendo la postura propuesta por SIMÓN ACOSTA<sup>167</sup>, se superase el límite del art.6.2 de la LOFCA derogándolo o realizando una interpretación menos restrictiva del mismo, de manera que se duplicasen los impuestos estatales como se proponía en el CAP II, la concurrencia del tributo estatal y el autonómico no produciría tampoco por sí misma un efecto de privación de rentas o propiedades contrario al principio de no confiscatoriedad,** siempre que la suma de los gravámenes de ambos impuestos no implicara el 50% de las rentas<sup>168</sup>.

RODRIGUEZ BEREJO considera que son las fuertes resistencias sociales y las dificultades técnicas derivadas del art.6.2 de la LOFCA las que impiden que el poder tributario autonómico se encauce hacia la superposición de figuras tributarias regionales sobre los impuestos estatales, por lo que superado el límite del referido art.6.2 según su postura no habría inconvenientes legales para la superposición, sin perjuicio de la repercusión social. Dicho autor ya en relación con los recargos se planteó la duda de si su superposición podría dar lugar a fenómenos de sobreimposición o exceso de imposición sobre la misma capacidad contributiva<sup>169</sup>.

El Tribunal Constitucional, resolvió la anterior duda al pronunciarse en supuesto similar a la superposición que se propone, en la Sentencia 150/1990 referente a un supuesto en

---

<sup>166</sup> SSTC 37/1987 FJº 13º octavo párrafo SSTC 233/1999 FJº 23 así como SSTC 186/1993 FJº 4º C

<sup>167</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.36

<sup>168</sup> MENENDEZ MORENO A. Recuerda la Sentencia del TC alemán de 22 de junio de 1995 donde ha declarado que para que la imposición no incurra en la prohibición de no confiscatoriedad aquella no debe superar el límite del 50% de los rendimientos. *Derecho Financiero y Tributario Parte General* Ed.Lex Nova 2009 P.86

<sup>169</sup> RODRIGUEZ BEREJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985 , P.. 77

el que la Comunidad de Madrid había constituido un recargo del 3% sobre la cuota líquida del IRPF estatal. En el Fundamento Jurídico 9º de la referida resolución judicial el TC manifiesta que si se considerase confiscatorio el superar los límites porcentuales de gravamen establecidos por el legislador estatal, entonces en ningún caso podría emplearse la técnica constitucionalmente admitida del recargo. De esa manera, al no implicar la superposición de dicho recargo autonómico junto con el gravamen estatal un tipo medio de gravamen total superior al proscrito 100% de la renta, límite cuya superación constituye para dicho Tribunal una infracción clara del principio de no confiscatoriedad, finalmente el TC admite la validez del recargo.

Dicho criterio podría ser igualmente empleado a la hora de admitir la existencia de un sistema de superposición de tributos estatales y autonómicos. De manera que en principio aquella simultaneidad de gravamen sería admisible si la suma de ambos no implicara un gravamen que alcanzase el 100 % de la renta percibida o recayendo sobre el patrimonio, no supusiera la pérdida del mismo.

En cierta medida esa necesidad de impedir el exceso en la acumulación de gravamen ocasionada por la superposición **podría hacer surgir la necesidad de llegar a un acuerdo entre las pretensiones del Estado y las de las Comunidades Autónomas en cuanto al disfrute simultáneo de la riqueza reflejada en el hecho imponible común.** Dicho acuerdo estaría siempre condicionado por la prevalencia de la tributación estatal debido a su potestad originaria para establecer tributos y la necesidad de que el Gobierno Central, como garante de la solidaridad, tuviera suficientes recursos económicos para su materialización. En este sentido debe recordarse que el Tribunal constitucional considera que es esencial que el Estado conserve una plena capacidad de financiación, sin que sus recursos económicos se vean limitados o reducidos en aras de la defensa de la autonomía financiera y en detrimento de la materialización de las competencias estatales como es la solidaridad. Así el máximo intérprete de la Constitución ha afirmado que conviene “*evitar asimismo que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por **socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos** y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en*

*la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública»<sup>170</sup>.*

SIMON ACOSTA manifiesta que las Comunidades Autónomas no pueden tener absoluta libertad en la fijación y cuantía de los ingresos, aunque sólo sea por el hecho de que la riqueza es limitada. Además aclara que la suficiencia de recursos que implica la autonomía financiera no es una suficiencia subjetiva sino objetiva<sup>171</sup>.

La ampliación de las competencias normativas tributarias de las Comunidades Autónomas en aras de ampliar su autonomía y corresponsabilidad en la financiación de sus gastos, no debe necesariamente conducir, según considera parte de la doctrina, a una autofinanciación<sup>172</sup>. Igualmente SOLER ROCH considera que la hacienda regional se configura en la Constitución como una hacienda dependiente de la Estatal, al hacerse mención en el art.157.1 CE dentro de los recursos a las posibles transferencias de recursos financieros desde el Estado a las Comunidades Autónomas<sup>173</sup>.

Debe recordarse que en Estados Unidos a pesar de la libertad que tienen los Estados federados para establecer sus propios tributos, se contempla la prioridad de la legislación federal en todo caso, de manera que en caso de conflicto entre dos tributos creados respectivamente por una ley federal tributaria y otra estatal, la primera prevalecería sobre la segunda derogándose el tributo estatal conforme al artículo sexto de la Constitución norteamericana. En dicho país, paradigma de la superposición de tributos, los Estados no se financian exclusivamente a través de sus propios tributos, sino que participan de los ingresos de la Federación por medio de determinadas

---

<sup>170</sup> SSTC 13/2007 FJº 3º que a su vez es referida y analizada por MARTIN QUERALT J. Agua Clara en el sistema de financiación autonómica Tribuna Fiscal nº 197/2007 Pag. 5. En idéntico sentido se ha pronunciado el TC en sentencias STC 13/1992, de 6 de febrero, FJº. 2; y en el mismo sentido STC 68/1996, de 4 de abril

<sup>171</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P.22 y 19

<sup>172</sup> BORRERO MORO CJ "La materia imponible en los tributos extrafiscales" Ed. Aranzadi 2004 P. 28

<sup>173</sup> SOLER ROCH *Organización Territorial del Estado ( Comunidades Autónomas)* vol IV Ed: IEF P. 3034

fórmulas de subvención como son las destinadas a financiar los programas MEDICAID y SCHIP<sup>174</sup>.

Aunque en la Constitución de Canadá no se contiene un precepto análogo al art.6 de la Constitución de Estados Unidos, sin embargo parece deducirse que, para evitar que esa libertad inicial del poder tributario de las Provincias pudiera poner en peligro el principio de capacidad económica, se promovió la suscripción por las Provincias del acuerdo denominado *Tax Collection Agreement* que desde 1962, hace que el Gobierno federal se encargue de recaudar y gestionar gratuitamente los impuestos provinciales sobre la renta a cambio de limitar la capacidad normativa de las Provincias para regular este tipo de impuestos. Tras su suscripción, las Provincias no van a poder exigir su propio impuesto sobre la renta, sino un recargo sobre la cuota del impuesto federal sobre la renta, siendo ello una limitación de su autonomía financiera<sup>175</sup>.

En dicho país, ejemplo de sistema de superposición, al igual de lo que sucedía en Estados Unidos, los entes federados no se financian exclusivamente a través de sus propios tributos, sino que también se benefician de mecanismos de nivelación, como es "*the Equalization program*". Siguiendo las anteriores experiencias de derecho comparado el hipotético acuerdo entre el Estado y las Comunidades Autónomas podría encauzarse de modo similar de manera que el Estado colaborase en la recaudación de los tributos regionales a cambio de que las autonomías limitasen sus competencias normativas.

En cuanto a la materialización de los hipotéticos acuerdos entre Estado y Comunidades Autónomas, necesarios para evitar que las medidas tributarias unilaterales de ambos entes públicos territoriales supongan un gravamen excesivo contrario al principio de no confiscatoriedad, resulta claro que de acuerdo con nuestro ordenamiento vigente su regulación corresponderá a la legislación estatal, ya que le corresponde al Estado la

---

<sup>174</sup> GRAU RUIZ M<sup>a</sup> A. y HERRERO ALCALDE A. *La corresponsabilidad fiscal en la experiencia comparada* en obra colectiva *La corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y Social 2006 P. 44

<sup>175</sup> FERNANDEZ AMOR J.A. "Breve reflexión sobre la autonomía financiera en relación al recargo provincial canadiense y el recargo autonómico español" Ed. Palau nº 23 1994 P. 23-54

GRAU RUIZ M<sup>a</sup> A. y HERRERO ALCALDE A. *La corresponsabilidad fiscal en la experiencia comparada* en obra colectiva *La corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y Social 2006 P. 64

función de coordinación. Ya en el CAP I recordaba la postura del TC que en relación con la coordinación del sistema de financiación autonómica ha establecido que:

a) Es una competencia distinta a la fijación de bases.

b) Presupone lógicamente que algo debe ser coordinado , esto es que presupone la existencia de competencias de las Comunidades que el Estado al coordinarlas debe necesariamente respetar sin vaciarlas de contenido

c) Que esa función le corresponde solamente al Estado

d) **Implica la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y en definitiva la integración de actos parciales en un sistema global**<sup>176</sup> .

Por ello es claro que corresponderá al Estado la regulación de un instrumento para que el Estado y Comunidades Autónomas puedan llegar a un acuerdo sobre el modo de distribuir la riqueza circunscrita en el hecho imponible empleado simultáneamente por el tributo estatal y autonómico.

Dicha regulación, de acuerdo con la previsión del art.157.3 de la CE deberá realizarse a través de una ley orgánica, de manera que podría contenerse en la LOFCA a través de una reforma parcial sobre la misma.

En efecto, la regulación de los acuerdos de distribución por medio de la referida ley orgánica tendería, a alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que podría suponer que dicha distribución se realizase de modo distinto en cada Estatuto de Autonomía. Esa función es la que hasta ahora ha desempeñado la LOFCA según el TC<sup>177</sup>, por lo que sería idónea la inclusión de dicha regulación en una ley de reforma de la LOFCA.

---

<sup>176</sup> SSTC 32/1983 de 28 de abril FJº 2º , , 45/1991 de 28 de febrero FJº 3º

<sup>177</sup> SSTC 68/1996 de 18 de abril FJº 9º

Considerado el carácter decisorio que de un modo encubierto últimamente tiene el CPFF<sup>178</sup>, este órgano podría ser no sólo el origen de la reforma de la LOFCA antes mencionada para regular los acuerdos de coordinación necesarios en la distribución de la riqueza imponible, sino que podría ser el mismo órgano donde se llegaran a esos acuerdos. MANZANO SILVA en efecto concluye que los principios de solidaridad, suficiencia y autonomía financiera hacen recomendable que la determinación de los elementos esenciales del modelo de financiación sean acordados en el seno de un órgano multilateral, en el que los intereses particulares de las regiones se vean compensados entre sí, ya que lo más beneficioso para un territorio puede provocar perjuicios considerables en otros<sup>179</sup>. También, vistas las reticencias de otra parte de la doctrina como RAMALLO MASSANET que, debido a la falta de previsión en la LOFCA, se resiste a legitimar la función decisoria que hasta ahora ha tenido el CPFF, podría identificarse como dicho órgano decisorio al Senado, proponiendo la vinculación del CPFF a la Comisión General de las Comunidades Autónomas<sup>180</sup>. De esa manera el Senado podría suponer en sí mismo un órgano de deliberación sobre cuales serían las necesidades de financiación de las regiones, de manera que una vez llegado a un acuerdo adoptado en su seno, planteara aquel como una proposición de Ley al Congreso quien como órgano legislativo del Estado, que es quien tiene el poder de coordinación de acuerdo con el art.149.1.14ª, tendría la decisión definitiva sobre la materialización del acuerdo aprobándola como una Ley Orgánica en cumplimiento del art.157.3 CE.

### 3.3) El principio de igualdad ante la posibilidad de las diferencias de carga tributaria derivada de la superposición

La autonomía supone diversidad, lo que conlleva que las normas dictadas por las distintas regiones difieran, ya que de lo contrario carecería de sentido la potestad legislativa autonómica y la facultad de dirección política que implica la autonomía<sup>181</sup>.

---

<sup>178</sup> ALONSO GONZALEZ L.M *Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación autonómica* Quincena Fiscal nº 21 Dic 1997 Ed. Aranzadi P. 20

<sup>179</sup> MANZANO SILVA E. *Consideraciones en torno al Consejo de Política Fiscal y Financiera* Revista Impuestos 3/2008 Ed. La Ley P.26 refiere a SSTC 13/2007 y 58/2007

<sup>180</sup> RAMALLO MASSANET J.R ZORNOZA PÉREZ J. *El consejo de Política Fiscal y Financiera y la Financiación de las Comunidades Autónomas* Revista Papeles de Economía Española nº 83/2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas. P.72

<sup>181</sup> SANTIAGO MUÑOZ MACHADO en *Derecho Público de las CCAA* Ed. Cívitas 2007 P. 221

La posibilidad de establecer un hipotético sistema de superposición de tributos estatales y autonómicos, al suponer una ampliación de las competencias normativas tributarias de las regiones y por tanto de su autonomía financiera hasta ahora conseguida, plantea la cuestión referente al efecto que produciría sobre el común de los ciudadanos el hecho de que cada región regulase de un modo distinto el mismo tributo regional análogo al estatal.

Como manifiesta SIMON ACOSTA, el otorgamiento de poder normativo tributario a las regiones, implica que de algún modo puedan existir diferencias interregionales en la tributación; en definitiva que en unos lugares exista un impuesto que no existe en otros o que a hechos imponible iguales correspondan cuotas tributarias distintas por caer bajo el poder tributario de una u otra región<sup>182</sup>. Por ello la diferencia de gravamen que, sobre el mismo hecho imponible, podría producir la libertad de cada Comunidad Autónoma para regular sus propios tributos, conduce a la consideración de que dicha diferencia podría ser contraria al principio de igualdad.

Respecto a dicho principio debe recordarse que, en el ámbito tributario, la igualdad no se puede resumir en una mera igualdad de trato ante la ley, ya que aquella está íntimamente vinculada con el principio de capacidad económica<sup>183</sup>. Así el TC se ha pronunciado en numerosas ocasiones aclarando que la igualdad en el ámbito tributario *“va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio”*<sup>184</sup>. El máximo Intérprete de la Constitución afirma por ello que *“no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia»*. De suerte que la vulneración del art. 14 CE por la Ley Tributaria sólo se

---

<sup>182</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P. 52

<sup>183</sup> MENENDEZ MORENO A. en *Derecho Financiero y Tributario parte general* Ed. Lex Nova 2007 P.

82

<sup>184</sup> SSTC 27/1981 FJº 4º, 54/1993 FJº 1º, así como 159/1997 FJº 3º

producirá, eventualmente, «cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación».

En definitiva la igualdad no quiere decir que todos deban contribuir de forma aritméticamente idéntica, sino que supone una ausencia de discriminaciones arbitrarias, carentes de cobertura constitucional <sup>185</sup>. De la teoría expuesta, se aprecia la existencia de una habilitación constitucional por la cual no siempre todo hecho imponible debe implicar el nacimiento de la misma obligación tributaria; cabe la posibilidad de que su realización suponga el nacimiento de una cuota tributaria distinta, siempre que existan razones objetivas para ello como es la mayor capacidad económica del contribuyente.

No obstante la diferente capacidad económica no va a ser el único criterio que justifique la exigencia de una cuota tributaria diferente ya que, como afirmaba anteriormente el TC, cabe atender “*a cualesquiera condición social que considere relevante*”. En este sentido se ha comprobado la existencia de una dimensión territorial de los principios de generalidad e igualdad, que plantea la duda de si cabe que un hecho obtenga un tratamiento tributario diferente en función del territorio donde se resida como consecuencia de las medidas que puedan adoptar las Comunidades Autónomas.

Al respecto el TC ha sostenido en numerosas ocasiones<sup>186</sup> que “la igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias «de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes». Continúa el TC afirmando: «La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1.ª de la Constitución (ni los arts. 31.1, 38 y 149.1.13.ª, cabe añadir ahora) ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme

<sup>185</sup> LASARTE J., ESEVERRI E. ADAME F, MARTIN J en *Turismo y Financiación Autonómica y Local, Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación* Ed. Comares 2001. P.11

<sup>186</sup> SSTC 19/1987, 37/1987 FJº 10º y 150/1990 FJº 7º



*de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía”.*

Expuesta la anterior jurisprudencia resulta claro que, si del hipotético sistema de superposición de tributos que se plantea, resultara la existencia de tributos regionales con idéntico hecho imponible con diferente gravamen, ello no implicaría una situación atentatoria contra la igualdad<sup>187</sup>.

A pesar de la autonomía de las regiones para establecer y regular sus propios tributos, la decisión sobre la adopción de medidas tributarias que implicaran un gravamen de mayor o menor intensidad, no debería ser caprichosa; debería obedecer, en base al principio de corresponsabilidad, a unos criterios objetivos como es el coste de los servicios que van a ser prestados con los recursos obtenidos<sup>188</sup>. Es decir a mayor número y calidad de servicios prestados, debería exigirse mayor tributación a los ciudadanos.

Según ADAME MARTINEZ, no es comprensible desde la perspectiva de responsabilidad fiscal un modelo de financiación en el que el sujeto que gasta apenas, exige tributos a sus ciudadanos. Por ello, siguiendo un argumento “a contrariu sensu”, tampoco es comprensible un ente que, teniendo mayores gastos por la mejora o establecimiento de servicios públicos, no exija mayor contribución al sostenimiento de estos a los ciudadanos.

Debe recordarse el contenido del art.31.1 CE, que vincula el deber de contribuir a la existencia de gastos públicos. Cuanto mayores sean los gastos a sostener en una Comunidad Autónoma, es claro que mayor deberá ser la tributación que deba soportarse en la misma. De la misma manera si una Comunidad Autónoma presta pocos servicios públicos o lo hace con una calidad defectuosa, no podrá exigir a sus ciudadanos que tributen con la misma intensidad de los ciudadanos de otra región donde se prestan numerosos servicios públicos o de gran calidad. En este sentido MENENDEZ

---

<sup>187</sup> CHECA GONZALEZ C. *Los Impuestos propios de las Comunidades Autónomas* Ed. Thomson Aranzadi 2002 P.37

<sup>188</sup> CASTELLS OLIVERES A. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Situación actual y líneas de revisión Presupuesto y gasto público nº 5* Ed. IEF 1991 P. 12-13

MORENO manifiesta que para que las diferencias de tributación derivadas de la autonomía financiera de cada región sean legítimas es necesario que: 1º) no afecten a la posición jurídica básica en el deber de contribuir; 2º) que estén fundamentadas en los distintos servicios y prestaciones que los entes subestatales presten a los ciudadanos 3º) que las medidas tributarias que ocasionen la desigualdad sean proporcionadas al fin que con ellas se pretende conseguir <sup>189</sup>. CALVO VERGUEZ también considera que las diferencias tributarias originadas por la autonomía financiera deben tener su fundamento en la existencia de unos servicios que justifican las medidas tributarias adoptadas. Así dicho autor afirma que *“la autonomía financiera no se justifica por sí misma sino en función de unas competencias a ejercer que condicionan y delimitan dicha autonomía”*

<sup>190</sup>

Debe recordarse el pronunciamiento del TC en su Sentencia 64/1990 en relación a unas subvenciones concedidas por la Xunta de Galicia respecto a los costes del desmontaje, transporte y montaje de los bienes de equipo de aquellas empresas que decidieran cambiar su ubicación a dicha Comunidad Autónoma manifiesta en su Fundamento Jurídico 9º que *“Es precisamente la constatación de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, acentuadas en ocasiones por circunstancias coyunturales, pero debidas también a elementos naturales -situación, recursos, etc.- difícilmente alterables la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial, no sólo qué zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables”*.

Considerando las posibles diferencias de tributación sobre las empresas en función de su domicilio fiscal que puede traer el sistema de superposición, se plantea otro aspecto

---

<sup>189</sup> MENENDEZ MORENO A. en *Derecho Financiero y Tributario parte general* Ed.Lex Nova 2007 P. 83

<sup>190</sup> CALVO VERGUEZ J. *Financiación Autonómica: problemas Constitucionales y Legales*. Thomson Civitas 2005 P.31

concerniente a la igualdad como es el concepto de ayuda de Estado del actual art.87 TCEE (antiguo art.92), que en principio proscribe cualquier tipo de ayuda de Estado <sup>191</sup>.

Como se recordaba en el CAP IV, según una reiterada jurisprudencia, *el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones estatales que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos* <sup>192</sup>.

Para el TJCE el concepto de ayuda de Estado es predicable no sólo del Estado, sino también de entes subestatales como son las Comunidades Autónomas, así el TJCE ha manifestado en el apartado 48 de la reciente sentencia de 11 de septiembre de 2008 que *“No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas”*.

Dicho planteamiento por el que el concepto de ayuda de Estado puede consistir en un alivio de las cargas que las empresas suelen soportar y que dicho alivio puede ser proporcionado por órganos subcentrales, podría derivar a la conclusión de que la menor tributación que podría ocasionar el sistema de superposición de tributos para las empresas ubicadas en una determinada región, pudiera considerarse una ayuda de Estado proscriba por la normativa comunitaria.

---

<sup>191</sup> art.87 TCEE dice “Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

<sup>192</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 15 de junio de 2006. Air Liquide Industries Belgium SA contra Ville de Seraing (C-393/04) y Province de Liège (C-41/05). Considerando 29 que además refiere a sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 38; de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C-501/00, Rec. p. I-6717, apartado 90, y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, Rec. p. I-0000, apartado 77). De la misma manera se ha pronunciado la Comisión de la Unión Europea en Respuesta de 30 de julio de 1963 a la pregunta escrita número 48/63 del Parlamento ( DOCE num 125 de 17 de agosto de 1963

Al respecto debe apreciarse que no toda medida tributaria de carácter favorable de una región tiene porqué constituir ayuda de Estado. Además, aún cuando tuviera dicha calificación la medida tributaria favorable, todavía podría admitirse cuando se tratara de una ayuda dirigidas a favorecer a regiones más pobres o determinadas actividades tal y como habilita el art.87.3 TCEE.

En relación con la última posibilidad expuesta debe recordarse la sentencia de **del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006** que resuelve el denominado caso AZORES donde se juzgaba la procedencia de la reducción del impuesto sobre la renta de las personas físicas así como de las personas jurídicas<sup>193</sup>, donde se admitió implícitamente por el TJCE la posibilidad de conceder las regiones las referidas reducciones como ayudas de Estado **siempre que se justificara la relación entre sus efectos y objetivos.** Finalmente el mencionado Tribunal desechó la admisibilidad de dichas reducciones en el tipo de gravamen al apreciar en su Considerando 103 que corresponde **“al Estado miembro que haya concedido las ayudas, la tarea de medir la importancia de éstas y de demostrar que están justificadas en función de su contribución al desarrollo regional y que su nivel es proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar. De los autos y del punto 18 de la Decisión impugnada se desprende que las autoridades portuguesas no han aportado estos datos por lo que respecta al sector financiero”.** En el caso estudiado se consideraba que las reducciones de los tipos impositivos en las Azores no se justificaban por la naturaleza del sistema fiscal portugués, sin embargo **consideró que todavía podían entenderse como ayuda de Estado compatible por poder ser una ayuda estatal con finalidad regional.** Debido a que conforme a la las Directrices relativas a ese tipo de ayudas vigentes en 1998 dichas medidas tributarias se calificaban como ayudas de funcionamiento, entonces eran sólo admisibles si se destinaban a reducir costes adicionales derivados de la gran lejanía insularidad , clima reducida superficie o dependencia económica de un reducido número de productos referidos en el art.299.2 TCE .

---

<sup>193</sup> Recurso de anulación - Ayudas de Estado - Decisión 2003/442/CE - Medidas fiscales adoptadas por una entidad regional o local - Reducción de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores - Calificación de ayuda de Estado - Carácter selectivo - Justificación por la naturaleza y estructura del sistema fiscal - Obligación de motivación - Compatibilidad con el mercado común. **Asunto C-88/03.**

Finalmente el Estado portugués no demostró que dichas ayudas reducían los costes derivados de las circunstancias antes referidas en relación con empresas que operaban en el sector financiero. También consideró que las empresas que ejercían actividades de servicios intragrupo no participaban lo suficiente en el desarrollo regional para que dichas ayudas pudieran ser declaradas compatibles con el mercado común.

Desechada la posible justificación de la medida tributaria fiscal favorable de carácter selectivo en base al art.87.3 TCEE, **la única vía para evitar la consideración de una medida como ayuda de Estado es la justificación de que dicha medida tiene carácter general y por lo tanto no discriminatorio.**

*En este sentido el Tribunal Supremo ha manifestado que el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el Derecho europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, sino que la esencia del problema es determinar si el ejercicio de dichas competencias ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo<sup>194</sup>.*

Por ello, si se demuestra la generalidad de la medida, entonces no se considerará la medida tributaria favorable como ayuda de Estado. **Para ello es necesario que el marco de comparación concerniente a los efectos de la medida tributaria regional favorable adoptada se circunscriba exclusivamente al territorio de la Comunidad Autónoma.** En caso contrario si se escogiera como marco la totalidad del territorio nacional resultaría evidente que la diferente tributación implicaría una situación de discriminación respecto de las empresas no favorecidas por la medida debido a su ubicación fuera del territorio de la Comunidad Autónoma generadora de la medida tributaria favorable.

Para circunscribir el marco de comparación de la medida tributaria favorable el TJCE exige que el ente subestatal adopte dichas medidas en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas respecto del Estado Central, de manera que el ente subestatal goce de autonomía política, procedimental así como financiera. Ello significa

---

<sup>194</sup> SSTS de 9 de diciembre de 2004 FJº 15º

que “es necesario, en primer lugar, que desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, la decisión debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central”<sup>195</sup>.

Expuesto lo anterior tampoco cabría plantear objeción alguna en relación con el principio de igualdad a las medidas tributarias desiguales adoptadas por las Comunidades Autónomas en ejercicio de su autonomía financiera, si aquellas medidas se aplicasen para todas las empresas ubicadas en su territorio, en virtud de una ley propia de manera que se garantizase que en su elaboración y aprobación no hubiera intervenido el Estado y además la región creadora de la medida asumiera las consecuencias económicas de aquella.

#### 3.4) La solidaridad y la coordinación en el sistema de superposición de tributos

La posibilidad de que en el propuesto sistema de superposición, las Comunidades Autónomas puedan adoptar medidas tributarias diferentes por la realización de los mismos hechos imposables, supone un paso más en la evolución del principio de corresponsabilidad que se viene desarrollando en nuestro ordenamiento jurídico, desde que formalmente se institucionalizó a raíz de la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Tal y como apuntaba el TC<sup>196</sup> “se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de «corresponsabilidad fiscal» y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario

---

<sup>195</sup> TJCE en apartado 51 sentencia 11 de septiembre de 2008 **Asuntos C-428/06 a C-434/06** así como en apartado 67 de Sentencia Azores de 6 de septiembre de 2006 **Asunto C-88/03**.

<sup>196</sup> SSTC 289/2000 FJº 3º

**para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público**".

Antes de la reforma de 1996, el sistema de financiación autonómica estaba basado en una financiación dependiente de los Presupuestos Generales del Estado, al considerar, tal y como apreció en su día el TC<sup>197</sup>, que *"la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales"*. Por ello inicialmente, consciente el legislador de las escasas posibilidades que las autonomías tenían para obtener recursos por medio sus propios tributos, se configuró un sistema de financiación regional en el que el principio de suficiencia era esencial y operaba de un modo intenso a través de mecanismos basados en transferencias a cargo de los PGE como la fijación de un porcentaje en los PGE, el Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones niveladoras.

Sin embargo, el sistema de financiación regional ha ido evolucionando hacia un sistema de corresponsabilidad a medida que se han ido ampliando las posibilidades de las Comunidades Autónomas de obtener sus propios ingresos. Dicha corresponsabilidad ha implicado una mayor autonomía de ingresos mediante el incremento de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los tributos estatales cedidos que recaen sobre la riqueza gravable<sup>198</sup> existente en su territorio. La mayor autonomía de ingresos obtenida, a su vez, ha ido restando el uso e importancia a los mecanismos de suficiencia, al poder decidir las regiones con mayor libertad el volumen y estructura de sus ingresos, cumpliendo así una parte esencial del principio de autonomía financiera<sup>199</sup>.

En efecto, el principio de suficiencia es un mecanismo subsidiario tendente a asegurar por medio de la transferencia de medios económicos desde un ente, la plenitud de recursos de otro ente distinto, cuando los ingresos propios de este último no son suficientes para sostener los gastos asumidos<sup>200</sup>. De manera que una vez que las

<sup>197</sup> SSTC 37/1987 de 26 de marzo FJº 14º

<sup>198</sup> BORRERO MORO CJ "La materia imponible en los tributos extrafiscales" Ed. Aranzadi 2004 P. 34

<sup>199</sup> HERRERO ALCALDE A. y UTRILLA DE LA HOZ A. en *Corresponsabilidad y Nivelación en la financiación autonómica. Una aplicación para España de los modelos alemán y canadiense* Presupuesto y Gasto Público, nº 32 Ed. IEF 2003 P. 185

<sup>200</sup> CALVO ORTEGA R. *Curso de Derecho Financiero, Parte general* Ed. Thomson Civitas 2006 P. 420 y sig.

RODRIGUEZ BEREJO A. reconoce la función del principio de suficiencia como un instrumento destinado a suplir la insuficiente capacidad fiscal de determinadas Comunidades Autónomas, cuando

regiones empezaron a tener mayor libertad a la hora de determinar el volumen y estructura de sus ingresos, la aplicación de dicho principio se fue atenuando, al ser las autonomías cada vez más responsables de sus propios ingresos por tener mayor capacidad para organizarlos. Un ejemplo de esa atenuación del principio de suficiencia se produjo en la modificación del sistema de determinación de la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado a partir de la cesión territorializada del 15 % en el IRPF recaudado en su territorio. El referido incremento de la corresponsabilidad a través de la referida cesión parcial del IRPF partir del art.95 de la Ley 21/1993 de Presupuestos Generales del Estado para 1994, motivó una revisión del funcionamiento del sistema de determinación de la participación de las autonomías en el resto de los ingresos del Estado, al tener que valorarse esa participación de las regiones en la recaudación del IRPF devengado en su territorio.

Igualmente el principio de suficiencia se moderó cuando a partir de la reforma del art.13 de la LOFCA por Ley Orgánica 7/2001, **se modificó la regulación del fondo de suficiencia de manera que se tomó en consideración la capacidad de recaudación propia de cada región a la hora de transferir recursos del Estado a las Comunidades Autónomas**. Así a raíz de dicha reforma se introdujo expresamente en su apartado 2 que dicho fondo “ *cubrirá la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio y su capacidad fiscal*”. Dicho contenido se ha mantenido tras la reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 372009 de 18 de diciembre.

No obstante, dicho incremento de la autonomía financiera en la vertiente de ingresos no va a suponer siempre una plena capacidad de financiación por parte de las regiones, por varios motivos. Ante todo debe recordarse que la autonomía financiera no puede identificarse con autofinanciación tal y como manifiesta RODRIGUEZ BEREIJO<sup>201</sup>, máxime cuando existen Comunidades Autónomas con menor capacidad de recaudación, debido a su menor economía derivada de razones geográficas, naturales, históricas etc.

---

reprocha que durante el periodo transitorio el Fondo de Compensación Interterritorial se empleó como un recurso de financiación ordinario cuando en realidad era un instrumento subsidiario para el caso de que los recursos propios de las regiones fueran insuficientes. Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas Revista Española de Derecho constitucional año nº 5 (1985) nº 115 P. 73

<sup>201</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985 , P. 69



En la Constitución no se contempla una independencia financiera autonómica, sino una financiación regional cuyos soportes son varios, siendo uno de ellos los tributos propios. Además debe apreciarse que al enumerarse en el art.157.2 CE en la enumeración de las fuentes de financiación de las Comunidades Autónomas, los tributos propios no se mencionan en primer lugar como recurso principal. La fuente de financiación que se menciona en primer orden son los tributos cedidos, los recargos así como otras participaciones en los ingresos del Estado. Ello parece obedecer a una voluntad inicial del constituyente de que la financiación autonómica no se fundamentase en una única fuente, sino que se basara en la pluralidad de mecanismos de financiación que ofrece el art.157.1 CE y que además la financiación por vía de la participación en los ingresos del Estado tuviera preferencia.

Por lo expuesto **la liberación o nuevo reparto de la materia imponible que se plantea a través del sistema de superposición de tributos, como consecuencia del principio de corresponsabilidad, no debe necesariamente conducir, según considera BORRERO MORO, a una autofinanciación<sup>202</sup>, ya que ello perjudicaría a las regiones más pobres tal y como señala CASTELLS<sup>203</sup>.**

Es claro que un hipotético sistema de plena autofinanciación de las regiones favorecería a las más ricas que en la actualidad tienen suficientes recursos propios para sostenerse. Para ellas, su actual participación en los instrumentos de solidaridad y suficiencia que dirige el Estado, constituye un obstáculo o lastre en la mejora de sus servicios y situación presupuestaria propia.

Sin embargo, ese mismo sistema de autofinanciación implicaría para las regiones más pobres una pérdida de calidad en los servicios públicos prestados respecto al resto de las regiones con mayor capacidad de recaudación o con menores costes en la prestación de dichos servicios. Dicha situación sería directamente contraria al principio de solidaridad que constituye el músculo antagonista de la autonomía que proclama la Constitución tal y como se comprueba de la lectura de sus art.2 y 156 CE, al mencionarse conjuntamente cada vez que en esos artículos se reconoce el derecho de autonomía. También sería

---

<sup>202</sup> BORRERO MORO CJ “La materia imponible en los tributos extrafiscales” Ed. Aranzadi 2004 P. 28

<sup>203</sup> CASTELLS OLIVERES A. El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas : situación actual y líneas de revisión revista Presupuesto y Gasto Público nº 5/1991 ed. Instituto de Estudios Fiscales P.15

contraria al principio de suficiencia que constituye uno de los aspectos fundamentales de la autonomía financiera.

Excluida en todo caso la posible independencia financiera, la mayor autonomía financiera, que podría conllevar el sistema de superposición de tributos, plantea la problemática de garantizar el equilibrio necesario que en todo Estado descentralizado debe existir en relación con la suficiencia de ingresos tributarios de cada región y la solidaridad que se debe materializar en el seno del Estado<sup>204</sup>.

Así es claro que en el referido sistema puede producirse la situación de que la recaudación obtenida por vía tributaria y demás medios de financiación propia no sean suficientes para cubrir los gastos asumidos por las regiones más pobres al ejercitar sus competencias no financieras. En dicha situación el Estado, en virtud del principio de suficiencia, aspecto a su vez esencial del principio de la autonomía financiera regional, debería proveer los recursos financieros para que las regiones más pobres cubrieran el defecto de recaudación y así poder cumplir con sus competencias asumidas<sup>205</sup>.

Otro efecto que podría ocasionar la instauración de un sistema de financiación regional cuyo eje fundamental fueran los tributos propios sería la diferencia de nivel de calidad en la prestación de servicios prestados por las autonomías. En este sentido SIMÓN ACOSTA recuerda que una de las condiciones para que pueda existir un sistema de financiación regional basado principalmente en los tributos propios de las regiones, consiste en que exista un reparto homogéneo de la riqueza, atendiendo al criterio geográfico de manera que no existan graves desequilibrios en el reparto de la riqueza por regiones<sup>206</sup>.

---

<sup>204</sup> CALVO VERGUEZ J. *Financiación Autonómica: problemas Constitucionales y Legales*. Thomson Civitas 2005 P.47

<sup>205</sup> SSTC 13/2007 FJº 5º afirma: “al principio de suficiencia financiera hemos dicho que ésta va íntimamente ligada a la autonomía financiera de los entes territoriales, instrumento indispensable para la consecución de su autonomía política. Ello exige que dichos entes disfruten de la plena disposición de los medios financieros precisos para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los arts. 137 y 156 CE. Y no cabe duda de que uno de los instrumentos para alcanzar dicha suficiencia es la participación en los ingresos del Estado” En idéntico sentido se ha pronunciado en SSTC 289/2000 FJº.3º; 96/2002, FJº 2; 168/2004, FJº4º; y 179/2006, de 13 de junio FJº 3º.

<sup>206</sup> SIMÓN ACOSTA E. *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978 P. 47

Es claro que en el sistema de superposición de tributos se manifestaría una diferencia de capacidad de financiación por vía tributaria entre las regiones más ricas y las más pobres, que habría que compensar en virtud del principio de solidaridad proclamado en la Constitución. En este sentido el TC recuerda que “*el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, que lleva como corolario la solidaridad entre todas ellas*”<sup>207</sup>. Por ello la mayor autonomía financiera alcanzada no podría ser asumida por las regiones como argumento para desvincularse del objetivo primordial de la solidaridad, por lo que en cierta medida las regiones más ricas deberían compensar, a través de un sacrificio de recursos económicos propios, la falta de suficiencia de recursos financieros de las regiones más pobres. En efecto la solidaridad a pesar de ser un concepto jurídico indeterminado ha sido definida por el TC que ha reconocido que aquella “*se configura en el art.138.1 reflejándose como el equilibrio económico , adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español “ y “ prohibición entre éstas de privilegios económicos o sociales ”*”<sup>208</sup>. Posteriormente el legislador estatal ha concretado todavía más el concepto de solidaridad en la LOFCA, como la prestación por el Estado de un nivel mínimo en los servicios públicos fundamentales de su competencia.

Tras la Ley Orgánica 7/2001 de 27 diciembre de reforma de la LOFCA, se han calificado oficialmente como tales servicios públicos fundamentales los de educación y sanidad. Posteriormente a partir de la reforma de la LOFCA aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, se han incluido en su art.15.1 a los servicios sociales esenciales como servicios públicos fundamentales.

De esta forma se ha establecido una noción de la solidaridad como la garantía de prestación de servicios por las Autonomías en condiciones equivalentes o por lo menos garantizando un nivel.

Por ello el hipotético sistema de financiación, donde se superpusieran tributos estatales y autonómicos sobre el mismo hecho imponible debería, en base al principio de suficiencia, proporcionar los recursos financieros necesarios para cubrir la carencia de financiación, así como garantizar la el referido nivel mínimo en la prestación de los referidos servicios sociales esenciales, de educación y sanidad. Reforzando la tesis que

---

<sup>207</sup> SSTC 25/1981 de 14 de julio cuando en su FJº 3º , párrafo tercero

<sup>208</sup> SSTC 64/1990 de 5 de abril FJº 7º

se mantiene debe recordarse que, a la hora de configurarse el actual sistema de financiación autonómica en el proyecto de ley de la LOFCA, se apreció que **cuanto más autónomas fueran las fuentes de financiación de cada nivel jurisdiccional, más necesaria sería la nivelación**<sup>209</sup>.

**A pesar del anterior reconocimiento del derecho de las regiones más pobres a obtener una compensación económica, incluso en sistemas como el de superposición, donde la autonomía financiera se incrementa por la mayor libertad de las regiones para aprovechar su propia materia imponible o riqueza por medio de sus tributos, sus decisiones sobre estos deben ser coherentes con sus necesidades de gasto, de manera que cada región soporte y se haga responsable del coste económico de su decisión en materia tributaria.** Como afirma el TJCE, es precisamente en virtud del principio de corresponsabilidad, que es el fundamento del sistema de superposición propuesto, el motivo por el cual cada Comunidad Autónoma *“deberá asumir los riesgos políticos y económicos de sus decisiones en materia tributaria”*<sup>210</sup>.

De un modo similar se ha pronunciado el TC al exigir que las regiones se hagan responsables de su propia situación económica exigiendo que, dentro de sus competencias adopten medidas para mejorarla. Así afirma en el Fundamento Jurídico noveno de su Sentencia 64/1990 de 5 de abril que *“Es precisamente la constatación de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial, no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables”*.

---

<sup>209</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 71

<sup>210</sup> Considerando 114 de la del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06

El pronunciamiento del TC es claro en relación con la solidaridad; las regiones más ricas deben ayudar con su riqueza a las más pobres, pero estas últimas no pueden adoptar una postura pasiva dejándose financiar por las primeras, sino que deben adoptar una postura activa intentando mejorar su propia situación económica, siendo también responsables con sus propias decisiones de su nivel de financiación y asumiendo también las consecuencias económicas que de estas se deriven, tal y como defiende el TJCE. En este sentido se ha constatado en otros países como Alemania que el mantenimiento de sistemas de compensación como la Ley de Compensación Financiera de 1951 no ha obtenido el desarrollo que se esperaba de las regiones del Este por haber desincentivado las ayudas públicas a la iniciativa privada y haber traído una sociedad de burócratas y rentistas.<sup>211</sup>

A la hora de adoptar las oportunas medidas de nivelación dentro del sistema de financiación regional propuesto, aquellas, aunque impliquen una transferencia de recursos desde las regiones más ricas a las más pobres, **van a corresponder en cuanto a su materialización al Estado central, debido a es este ente público territorial el que está expresamente encargado de la materialización de la solidaridad de acuerdo con el art.138 CE.** Para la materialización de dicho principio el Estado tendrá que establecer un mecanismo de perecuación idóneo para atender a las necesidades de financiación de las regiones. Para ello empleará su competencia en materia de coordinación que ostenta sobre las haciendas territoriales, tal como apunta HERRERA MOLINA<sup>212</sup> y ha reconocido el TC<sup>213</sup> de conformidad con el art.143.1.13ª así como por el art.156.1 CE.

En este sentido el TC en el Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia 13/2007 de 18 de enero ha manifestado que “*no cabe la menor duda de **que la determinación de los criterios de distribución de la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado corresponde exclusivamente a este último, mediante la Ley a la que precisamente hacen referencia los arts. 13.4 LOFCA y 58.3 EAAnd. Y es que, debe recordarse, «cuando la Constitución atribuye al Estado una competencia exclusiva lo***

---

<sup>211</sup> Informe sobre Financiación regional en Alemania y en España Oficina Económica y Comercial de España Berlín, Diciembre, 2004 P.23 p://www.infofederal.net/docs/informe\_financiacion.pdf

<sup>212</sup> HERRERA MOLINA P.M *Hacienda general y autonomía financiera* Revista española de derecho financiero, Nº 56 Ed. Civitas 1987, P. 523-584

<sup>213</sup> SSTC 13/2007

*hace porque bajo la misma subyace —o, al menos, así lo entiende el constituyente— un interés general, interés que debe prevalecer sobre los intereses que puedan tener otras entidades territoriales afectadas» Así es; en cuanto se trata de fondos que garantizan el funcionamiento de las haciendas de las Comunidades Autónomas dentro del conjunto de la Hacienda general, mediante los que se pretende posibilitar al conjunto de las Comunidades Autónomas, en general, y a cada una de ellas, en particular, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente garantizada, es al legislador estatal a quien, de conformidad a lo estatuido por los arts. 138.1 y 156.1 CE, incumbe dar efectividad a los principios de suficiencia de las Comunidades Autónomas y de solidaridad y equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español<sup>214</sup>. En la misma sentencia el TC concluye en el Fundamento Jurídico Séptimo que “el reparto de los ingresos del Estado es una cuestión que afecta a todos los entes territoriales y, en particular, a todas las Comunidades Autónomas, y los recursos de que dispone aquél, no sólo son finitos, sino que deben servir para la consecución de la suficiencia y, en última instancia, la autonomía financiera de todos los entes territoriales, lo que exige necesariamente la intervención del Estado para adoptar las medidas necesarias y suficientes a efectos de asegurar la integración de las diversas partes del sistema en un conjunto unitario”<sup>215</sup>.*

Apoyando la anterior postura del TC, FALCON Y TELLA considera la solidaridad financiera como un fin último que hay que alcanzar entendiendo que para obtener aquella es necesario participar de un interés común, lo que implica por un lado participar financieramente (compensación) y por otro la definición de dicho interés común y la obligación de cada Comunidad Autónoma de tenerlo en cuenta (coordinación)<sup>216</sup>.

La definición del referido interés común y la capacidad para imponerlo a las Comunidades Autónomas corresponde en nuestro ordenamiento jurídico al Estado de

---

<sup>214</sup> SSTC 96/1990, de 24 de mayo FJº 7º ; 237/1992, de 15 de diciembre FJº 6º ; y 331/1993, de 12 de noviembre FJº 2º.c).

<sup>215</sup> SSTC 11/1984, de 2 de febrero FJº 4º y 144/1985, de 25 de octubre FJº. 4º

<sup>216</sup> FALCON Y TELLA *La Compensación* Ed. Congreso de los Diputados 1986 P.83

acuerdo con el art.138, 149.1.14ª y 155 CE. En este sentido CASTELLS<sup>217</sup> considera que para que la solidaridad produzca los efectos deseados es necesario que se sienta la pertenencia a la comunidad política en cuyo seno tiene lugar la solidaridad.

Por otro lado las Comunidades Autónomas deberán participar de la compensación de la riqueza existente entre las diferentes regiones, de acuerdo con el principio de solidaridad entre todos los españoles al que se supedita su propia autonomía financiera de acuerdo con el art.156.1 CE. Esta participación directa en la materialización de la solidaridad se ha reflejado en la última reforma de la LOFCA en cuyo art.15.2 se prevé la constitución de un Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Al proveerse con el nuevo sistema de financiación configurado por la Ley Orgánica 3/2009 de más recursos tributarios propios a las autonomías mediante el incremento de los porcentajes de recaudación en el IVA IRPF e Impuestos Especiales, se les ha exigido mayor colaboración en la realización de la solidaridad mediante la previsión de determinadas aportaciones que, en base a un porcentaje de sus tributos cedidos, estas deben hacer al denominado Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales previsto en el art.15 de la LOFCA

Una vez fundamentada la necesidad de que en el propuesto sistema de superposición se adopten medidas de nivelación y que aquellas se lleven a cabo por el Estado por ser el principal garante de la suficiencia y solidaridad, debe esclarecerse en qué pueden consistir las referidas medidas y a qué criterios deberían atender, considerada la mayor responsabilidad de las regiones respecto de sus carencias financieras generada por la mayor libertad que aquellas tendrían en la determinación del volumen y estructura de sus ingresos.

El mecanismo de nivelación en cuanto a su modelo no plantea grandes dificultades, ya que, siendo un mero instrumento, podrá ofrecer diferentes opciones para alcanzar el mismo resultado que es la nivelación en la prestación de servicios, pudiendo ser todas ellas igualmente válidas.

---

<sup>217</sup> CASTELLS OLIVERES A. *Autonomía y Solidaridad en el Sistema de Financiación Autonómica* Papeles de Economía Española nº 83 año 2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas para la Investigación Económica y Social P.40

Algún autor como BUCHANAN ha planteado que la nivelación de servicios se realice a través del establecimiento de tipos impositivos superiores en los territorios con más capacidad fiscal, compensando así los mayores servicios que en ellos se estarían prestando por el gobierno regional por contar con más recursos, y tipos impositivos inferiores en los territorios con menor capacidad fiscal para compensar la escasez relativa de servicios públicos regionales. De esta manera se reducirían las diferencias de residuo fiscal recibido por el ciudadano por el conjunto de niveles de gobierno. Dicha propuesta plantea dos objeciones por la dificultad de medir el residuo fiscal, así como ser difícilmente justificable, desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria, esa mayor tributación propuesta para los ciudadanos de las regiones más ricas que podrían recibir servicios del mismo nivel que los de las regiones más pobres<sup>218</sup>.

La segunda alternativa, que es la que ha prosperado en nuestro país así como en la mayor parte de los sistemas de financiación de los Estados descentralizados, consiste en la transferencia de recursos financieros provenientes de todas las unidades subestatales más ricas a favor de las más pobres por vía de reparto hecho por el Estado Central respecto de sus propios ingresos tributarios obtenidos en todo el territorio, pudiendo dicho sistema de transferencia asumir diferentes alternativas e incluso realizarse de distinta forma en un mismo sistema de financiación.

Así, en nuestro actual sistema de financiación regional encontramos diversos mecanismos de transferencia de recursos como son el Fondo de Suficiencia, el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales así como el Fondo de Compensación Interterritorial. Mientras que el primer caso los recursos financieros traspasados no están afectados a gasto alguno y se dirigen a asegurar la suficiencia de ingresos de las regiones, en el segundo y tercer caso los mecanismos de nivelación afectan los medios económicos transferidos a determinados fines concretos<sup>219</sup>.

---

<sup>218</sup> BUCHANAN referido por HERRERO ALCALDE A. y UTRILLA DE LA HOZ A. en *Corresponsabilidad y Nivelación en la financiación autonómica. Una aplicación para España de los modelos alemán y canadiense* Presupuesto y Gasto Público, nº 32 Ed. IEF 2003 P. 187

<sup>219</sup> El art.15.2 de la LOFCA señalaba expresamente que las asignaciones de nivelación tendrán como finalidad garantizar que los servicios de educación y sanidad se prestan en los términos que señala el art.158 CE. En la actualidad dichas asignaciones de nivelación se han sustituido por la participación en un Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales que compensa a aquellas regiones que no tienen recursos financieros suficientes para garantizar un nivel mínimo establecido para todo el territorio nacional.



La experiencia del Derecho comparado nos demuestra la validez tanto de sistemas basados en transferencias condicionadas, como de sistemas donde la perecuación no se supedita a la realización de un gasto concreto.

En Estados Unidos se sigue un sistema de nivelación condicionada, de manera que en ejecución del art. I de la sección VIII se conceden subvenciones condicionadas para financiar los programas MEDICAID y SCHIP<sup>220</sup>. Mientras en Canadá conviven tanto mecanismos de nivelación condicionados como el *Canada Health and Social Transfer* (CHST) que financia parte de los gastos provinciales en sanidad, asistencia social, servicios sociales y educación post-secundaria; como mecanismos de nivelación incondicionados como *The Equalization Program*: Sistema de nivelación horizontal, creado con el objetivo de ayudar a las provincias relativamente más pobres. Como se puede comprobar, cualquier fórmula de nivelación en el sistema de superposición de tributos podría ser admisible, toda vez que en ambos casos se produce el efecto nivelador deseado consistente en compensar las regiones más ricas a las más pobres, siendo el autor de la transferencia de recursos el Estado.

No obstante debe reflexionarse sobre la eficacia de la transferencia en función del fin que se persigue, ya que una vez entregados los recursos a la Comunidad Autónoma pobre beneficiada, podría plantearse la posibilidad de que los dirigentes del Gobierno de dicha región no destinaran aquellos a la materialización de la solidaridad, gastando el

---

A su vez el art.2.2 de la ley 22/2001 reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial señala expresamente que "*se destinará a financiar los gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados*".

<sup>220</sup> GRAU RUIZ M<sup>a</sup> A. y HERRERO ALCALDE A. *La corresponsabilidad fiscal en la experiencia comparada* en obra colectiva *La corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y Social 2006 P. 44

MEDICAID es un sistema de seguro médico financiado por la Federación y Estados (la federación cubre entre el 50- 77% de los costes del programa) para dar asistencia sanitaria a las personas que carecen de dinero para contratar un seguro de salud privado. INFORMACIÓN OBTENIDA DE: [missourifamilies.org/features/healtharticles/health46.htm](http://missourifamilies.org/features/healtharticles/health46.htm)

SCHIP es un sistema de seguro médico, financiado en su mayor parte ( aprox. 72%) por la Federación así como por el Estado, para dar asistencia a los hijos de familias que tienen recursos financieros y por lo tanto no tienen la cobertura del MEDICAID pero sin embargo no tienen suficientes ingresos para pagar un seguro privado. Este programa es financiado íntegramente por la Federación, aunque luego son los Estados los que distribuyen los fondos y establecen los criterios para ellos.

INFORMACION OBTENIDA DE: [www.familiesusa.org/assets/pdfs/SCHIP-101.pdf](http://www.familiesusa.org/assets/pdfs/SCHIP-101.pdf)

dinero recibido en otros conceptos distintos a la mejora del nivel de sus servicios públicos fundamentales.

Ello da pie a considerar la conveniencia de realizar la nivelación de las regiones más pobres a través de subvenciones o transferencias condicionadas cuando se persigue la materialización de la solidaridad, debido a que, si bien las transferencias incondicionadas son más respetuosas con la autonomía financiera de las regiones y pueden ser más eficientes, al saber estas mejor que el Estado central en qué servicios se necesita más financiación, **las transferencias condicionadas constituyen el mejor instrumento para garantizar que lo transferido se aplique por las regiones a los bienes y servicios considerados por el Estado como esenciales en materialización de la solidaridad que le compete garantizando unos niveles mínimos en su prestación por razones de interés nacional**<sup>221</sup>.

Por otro lado las transferencias incondicionadas se consideran mucho más eficientes para asegurar la suficiencia de las regiones. En efecto dichas transferencias permitirían a la Comunidad Autónoma alcanzar el nivel mínimo de ingresos necesario para prestar los servicios que le competen, dejando a mismo tiempo un mayor margen de autonomía a aquella al poder decidir en qué gasto concreto se van a aplicar los recursos financieros transferidos.

Una tercera posibilidad de mecanismo de solidaridad en el sistema de superposición de tributos propuesto, podría consistir en la entrega de transferencias graduadas que son una vía intermedia entre las transferencias condicionadas y las incondicionadas. Este tipo de transferencias o subvenciones tratan de implicar en el gasto a realizar a la jurisdicción que las recibe, de manera que funcionan mediante el reparto del coste del servicio entre el poder central y la región.

No obstante a su vez las transferencias graduadas pueden ser condicionadas e incondicionadas, si bien al suponer un reparto del coste de un servicio, generalmente deberían ser condicionadas a efectos de asegurar la participación conjunta, en la

---

<sup>221</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 76 a 81

financiación de los servicios a fomentar, tanto por el Estado como por la Comunidad Autónoma.

En los modelos del Derecho comparado anteriormente analizados se constata la utilización de transferencias graduales condicionadas, si bien dicho condicionamiento es relativo considerado la genérica definición del propósito o fin de la transferencia. Así en Estados Unidos consta el empleo de un mecanismo de transferencia graduada de fondos de la Federación a favor de los Estados, si bien se fijó por la Federación un destino de los fondos muy genérico. En efecto a partir de la *State and Local Fiscal Asistense Act de 1972* se estableció un sistema de transferencia de fondos federales llamado *General Revenue Sharing (GRS)* que se debían destinar a gastos definidos de forma muy amplia como: seguridad, protección del medio ambiente, transportes y comunicaciones, sanidad, servicios sociales, bibliotecas, actividades recreativas y gastos de administración financiera<sup>222</sup>.

Más recientemente se ha creado otro fondo federal para hacer frente a la crisis económica iniciada en marzo del 2001 a través del *Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act de 2003*, también destinado a ayudar económicamente tanto a Estados como a Entidades Locales. Dicho fondo tenía un condicionamiento también muy genérico, ya que se destinó para que los Estados en tiempos de crisis pudieran proveer servicios esenciales, así como cumplir con los mandatos federales sin necesidad de incrementar su presión fiscal<sup>223</sup>. No obstante los fondos concedidos en el 2003, tienen una función distinta al anterior sistema de GRS, ya que suponen una ayuda temporal a los Estados con carácter general en tiempos de crisis, más que un instrumento para nivelar la capacidad de financiación de cada Estado federado. En efecto, dicho fondo no tenía en consideración el diferente impacto de la recesión entre los Estados, su capacidad fiscal o el coste de responsabilidades de gasto, sino que se basaba en la renta per cápita de cada Estado determinando menores cantidades de dinero para los Estados más pequeños, por entender que cuanto más rica una región más fuertes iban a ser los efectos de la crisis económica que se trataba de superar.

---

<sup>222</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 82

<sup>223</sup> Informe de la Oficina de Cuentas Generales al Comité de Presupuesto del Senado de los Estados Unidos Pag.1 [www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-04-736R](http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-04-736R)

No obstante el anterior ejemplo puede afirmarse que en Estados Unidos prevalecen las transferencias graduales de carácter condicionado. Dicho carácter tenían las transferencias condicionadas del General Revenue Sharing que aunque hoy ya no están vigentes, se viene planteando su utilización de nuevo<sup>224</sup>. Igual carácter de transferencia gradual condicionada lo ostentan las ayudas destinadas a financiar los programas de asistencia MEDICAID y SCHIP cuya financiación se comparte entre Federación y Estados<sup>225</sup>.

En el caso de Canadá existen dos grandes tipos de transferencias que son las incondicionadas del *The Equalization Program* dirigido a compensar a las provincias más pobres, así como las condicionadas del *Canada Health and Social Transfer* (CHST); fondo destinado a financiar gastos de asistencia social y sanitaria. Este último fondo es más amplio que el del *The Equalization Program*<sup>226</sup>, por lo que también se puede afirmar que la financiación condicionada prevalece en Canadá sobre la incondicionada.

**Considerando los anteriores ejemplos de Estados Unidos y Canadá parece que la transferencia graduada condicionada constituye el mejor mecanismo para que, en el sistema de superposición propuesto, el Estado central pueda asegurar el cumplimiento de su responsabilidad consistente en asegurar un nivel similar en la prestación de los servicios fundamentales por parte de las Comunidades Autónomas, implicando también a estas últimas en el sostenimiento de dichos servicios.**

**Mientras debería utilizarse la transferencia incondicionada cuando se quisiera asegurar la suficiencia de recursos, al ser más respetuosa con la autonomía de las**

---

<sup>224</sup> Informe para los ciudadanos sobre el General Revenue Sharing en Página web del Congreso de los Estados Unidos , [openocrs.com/document/RL31936/2009-01-09](http://openocrs.com/document/RL31936/2009-01-09)

<sup>225</sup> INFORMACIÓN OBTENIDA PARA EL MEDICAID DE:

[missourifamilies.org/features/healtharticles/health46.htm](http://missourifamilies.org/features/healtharticles/health46.htm)

INFORMACION OBTENIDA PARA EL SCHIP DE: [www.familiesusa.org/assets/pdfs/SCHIP-101.pdf](http://www.familiesusa.org/assets/pdfs/SCHIP-101.pdf)

<sup>226</sup> Considerando los presupuestos de la Federación para los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009 se puede comprobar que la cuantía de los fondos destinados al *Canada Health and Social Transfer* son casi tres veces los fondos para el *The Equalization Program* INFORMACION OBTENIDA DE: [www.fin.gc.ca/fedprov/mtp-eng.asp](http://www.fin.gc.ca/fedprov/mtp-eng.asp)

**regiones que podrán aplicar los recursos entregados más eficientemente al conocer mejor sus necesidades .**

Finalmente se plantea la cuestión relativa a cómo podría determinarse el criterio participación de las Comunidades Autónomas en el mecanismo de transferencia que se eligiera por el Estado para asegurar la materialización de la solidaridad.

Al respecto conviene destacar que la participación de cada región en las transferencias de recursos del Estado, dependerá del objetivo que se quiere conseguir con el mecanismo de solidaridad financiera. Dicho **objetivo consiste, de acuerdo con la actual concepción de la solidaridad, en homogeneizar el nivel de prestación de servicios.** Para conseguir dicha homogeneidad deberá procederse a compensar las diferencias de capacidad fiscal o de de recaudación entre regiones ricas y pobres, así como a cubrir las diferencias de coste en la prestación de los servicios públicos soportados por cada autonomía<sup>227</sup>.

De las dos actuaciones o criterios necesarios para lograr la solidaridad, el más problemático es sin duda la compensación de la capacidad fiscal, ya que es muy difícil medir la referida capacidad fiscal.

La capacidad fiscal se puede definir como el potencial recaudatorio de cualquier area administrativa. Se ha llegado a definir por CHERNICK como la *"posibilidad que tiene la administración pública de traducir la actividad económica que se desarrolla dentro de sus fronteras en gasto público"*. En definitiva LOPEZ CASANOVA y CASTELLANOS definen la capacidad fiscal de un territorio como **el conjunto de bases imponibles susceptibles de ser gravadas por Hacienda**<sup>228</sup>.

No obstante la sencillez de dicho concepto de capacidad económica, éste es más complejo de lo que parece debido a que el cálculo de las bases plantea dos problemas

---

<sup>227</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 69

<sup>228</sup> LOPEZ CASANOVAS y CASTELLANOS MADUELL en *Aproximación al concepto de esfuerzo fiscal* Centre de Recerca en Economia i Salut (CRES) Universitat Pompeu Fabra 2002 P.4 [www.upf.edu/pdi/cres/lopez\\_casasnovas/\\_pdf/EsforxFiscal.pdf](http://www.upf.edu/pdi/cres/lopez_casasnovas/_pdf/EsforxFiscal.pdf)

que son: 1º) la estimación de las bases imponibles, en cuanto al método de cálculo; 2º) la identificación de las bases, donde para estimar la capacidad fiscal de un impuesto en particular para gravar un determinado producto, no sólo debemos considerar el número de productos que podemos gravar, sino también hasta qué nivel permiten ser gravados. Es decir, la capacidad fiscal también dependerá de las elasticidades de oferta y de demanda.

Expuesto lo anterior resulta claro lo dificultoso que resultaría medir la capacidad fiscal de las regiones en un sistema superpuesto de tributos en el que estas tienen un amplio poder normativo para regular sus propios tributos, ya que en eso consiste la mejora de su autonomía. En virtud de la configuración de sus propios tributos, las Comunidades Autónomas podrían dificultar la comparación de las capacidades fiscales al emplear sistemas distintos para calcular las bases imponibles y/o tener distinto criterio a la hora de identificar fuentes de riqueza a gravar así como a la hora de fijar la intensidad de gravamen.

En un sistema de superposición, donde se trata de ampliar la corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas, que implica que cada región soporte las consecuencias económicas de sus decisiones tributarias<sup>229</sup>, es exigible una conducta diligente de manera que, la falta voluntaria de empleo de la riqueza existente en su territorio con la consiguiente disminución voluntaria de ingresos, sea soportada por la propia región. Por ello, a la hora de compensar la capacidad fiscal de cada región habrá que comprobar si ha aprovechado la materia imponible existente en su territorio diligentemente. De esta manera si la diferente capacidad de recaudación deriva de decisiones voluntariamente adoptadas de reducir los tipos, definir las bases imponibles o del valor que se les da restringiéndolo, no cabría realizar compensación alguna<sup>230</sup>.

---

<sup>229</sup> Considerando 114 de la del TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06

<sup>230</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 74

En base a dicha consideración de que cada ente debe tratar de aprovechar de un modo diligente su propia materia imponible, la doctrina<sup>231</sup> ha empezado a hablar del concepto de esfuerzo fiscal como criterio para determinar el grado en el que cada Comunidad Autónoma debe ser compensada. El concepto de esfuerzo fiscal puede confundirse con el de presión fiscal, sin embargo son diferentes. En efecto presión fiscal es “el porcentaje de la renta nacional de un país que se recauda por el sector público”, mientras que el esfuerzo fiscal es “la relación entre la presión fiscal y la capacidad contributiva o fiscal que tiene un país”<sup>232</sup>.

A los problemas antes mencionados que suponen determinar la capacidad fiscal de una región, que no tiene un significado unívoco<sup>233</sup>, se añade la dificultad que conlleva a la hora de calcular la presión fiscal tener en consideración no sólo el porcentaje de la renta nacional del país o región, sino también otras circunstancias. En efecto PEREZ AYALA añade que, a la hora de valorar la presión fiscal, no sólo debe calcularse la renta nacional a través de conceptos y mediciones homogéneas, sino que además debe añadirse el coste derivado de imperfecciones legislativas, el efecto elusivo de la tributación, las pérdidas de bienestar producidas por el pago de los tributos así como los costes de evasión fiscal. Por ello dicho autor disuade de realizar comparaciones del esfuerzo fiscal debido a que la presión fiscal no puede ser definida con caracteres de homogeneidad<sup>234</sup>.

Expuesta la anterior problemática a la hora de determinar la capacidad fiscal de cada región por lo variable de su cálculo, dicha determinación resultaría todavía más problemática en un sistema de superposición de tributos como el propuesto en el que las Comunidades Autónomas tuvieran libertad para regular sus propios tributos, observando siempre las exigencias del principio de no confiscatoriedad y la preferencia del Estado a la hora de aprovechar la materia imponible en virtud de su potestad originaria para establecer tributos.

---

<sup>231</sup> ADAME MARTINEZ F.D Los tributos Propios de las Comunidades Autónomas Ed. Comares 1996 P. 532

<sup>232</sup> PEREZ DE AYALA J.L *Reflexiones y sugerencias sobre los estudios entorno al esfuerzo fiscal* Revista de economía política, Nº 60, Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales 1972 , P. 8

<sup>233</sup> OLAYA INISTESTA A en su ponencia sobre los conceptos de esfuerzo y presión fiscal en el IV Congreso Regional de Economía de Castilla y León resalta que hay varios conceptos de autores como Frank, Bird, Lotz y Morss , Tanzi y Bahl **entre ellos se identifica la capacidad fiscal como la renta per capita** .jcyl.es/jcyl/cee/dgeae/congresos\_ecoreg/.../42748.PDF

<sup>234</sup> PEREZ DE AYALA J.L *Reflexiones y sugerencias sobre los estudios entorno al esfuerzo fiscal* Revista de economía política, Nº 60, Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales 1972 , P. 12

En efecto resultaría muy complicado determinar las diferencias de capacidad fiscal entre Comunidades Autónomas al tener cada una de ellas tributos propios que, si bien aprovechan la misma materia imponible, se regulan de manera distinta, teniendo por ello diferentes criterios a la hora de fijar que hechos son objeto de tributación, así como a la hora de determinar y calcular la base imponible.

La anterior conclusión se obtiene de los ejemplos de derecho comparado mencionados, ya que el criterio de capacidad fiscal a la hora de determinar la participación en los mecanismos de solidaridad, se emplea sólo en Canadá en el *Equalization Program* ya que existe mayor uniformidad entre los tributos propios.

Ello se debe a que a través del *Tax Collection Agreement*, se acordó que la Federación se encargara de recaudar los tributos propios de las provincias a cambio de que estas se limitaran en el ejercicio de sus competencias normativas. El resultado de dicho acuerdo **es que dichos tributos propios se han convertido en recargos de los tributos federales, por lo que existe mayor uniformidad a la hora de identificar y calcular las bases imponibles en cada provincia, por lo que las comparativas de capacidad fiscal resultan más fáciles.**

A través del referido programa de nivelación canadiense *Equalization Program*, se definen y cuantifican todas las fuentes de ingresos a través de las cuales se va a medir dicha capacidad fiscal. Además desde el año 2007 se ha pasado de considerar 33 tipos de ingresos provinciales a atender a sólo 5 fuentes impositivas que son: tributación sobre la renta de las personas físicas, tributación sobre la renta obtenida por negocios, tributación sobre el consumo, tributación sobre la propiedad e ingresos referentes a la explotación de los recursos naturales, considerándose sólo el 50% de estos últimos ingresos para mitigar el incremento de la capacidad fiscal media. Una vez obtenida la capacidad fiscal de la provincia se compara con la capacidad estándar de las 10 provincias que componen Canadá<sup>235</sup>.

---

<sup>235</sup> <http://www.mapleleafweb.com/features/equalization-program-canada-overview-and-contemporary-issues>



Por todo lo expuesto, la consideración de la capacidad fiscal o del esfuerzo fiscal de las Comunidades Autónomas para determinar la intensidad de su participación en los mecanismos de solidaridad, se plantea de difícil encaje en el propuesto sistema de superposición. Ello se debe a que dicho sistema aspira a conceder a las Comunidades Autónomas una plena autonomía normativa, siempre dentro del respeto del principio de no confiscatoriedad así como del respeto a la potestad originaria para establecer tributos del Estado.

Una situación más favorable para aplicar dicho criterio sería un sistema de superposición donde los tributos regionales tuvieran la mera consideración de recargo, de manera que existiera una homogeneidad entre todos ellos al respetar la naturaleza y estructura del tributo estatal.

También sería predicable la aplicación de dicho criterio en un hipotético sistema de un sistema de participación impositiva “ tax sharing”, en el que los distintos niveles territoriales de gobierno participaran de los rendimientos que generen en su territorio los impuestos de un único sistema impositivo como sucede en Alemania. Es quizás ese el motivo por el cual , el Estatuto de Autonomía de Cataluña introduce en su art.206.3 como criterio de contribución a la solidaridad la necesidad de que las autonomías favorecidas realicen un esfuerzo fiscal similar, al considerar la actual naturaleza del sistema de financiación autonómica como un sistema de participación impositiva donde existe una homogeneidad en los tributos exigidos en cada Comunidad autónoma, teniendo cada una de ellas competencias normativas en el tipo de gravamen de varios impuestos cedidos<sup>236</sup>.

Expuesta la anterior objeción al uso del criterio del esfuerzo fiscal o capacidad fiscal como elemento de determinación del aprovechamiento por las regiones de los mecanismos estatales de solidaridad, por lo difícil de su determinación, se plantea la posibilidad de emplear un elemento de comparación cuya baremación sea más sencilla y objetiva. En este sentido **parece más razonable emplear el criterio de comparación**

---

<sup>236</sup> El art.206.3 de la Ley orgánica 6/2006 de 19 de julio establece que: “*Los recursos financieros de que disponga la Generalitat podrán ajustarse para que el sistema estatal de financiación disponga de recursos suficientes para garantizar la nivelación y solidaridad a las demás Comunidades Autónomas, con el fin de que los servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales del estado del bienestar prestados por los diferentes gobiernos autonómicos puedan alcanzar niveles similares en el conjunto del Estado, siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar*”.

consistente en la renta per capita de cada región. Este es el criterio empleado en Estados Unidos que además constituye el ejemplo más cercano al sistema de superposición de tributos que en este trabajo se plantea. En este sentido debe destacarse que el programa MEDICAID se encarga de repartir los fondos estatales de un modo inversamente proporcional a la renta per capita de cada Estado federado. No obstante dicha regla tiene sus excepciones como son los casos del Columbia que tiene una financiación del 70% y los territorios de Puerto Rico, America Samoa, el Norte de las Islas Marianas, Guam, e Islas Vírgenes de los Estados Unidos donde la financiación sólo alcanza el 50%. Un criterio similar al de la renta per capita ya se adoptó en el llamado *General Revenue Sharing (GRS)* , sistema de nivelación norteamericano, hoy no vigente, establecido a raíz de la *State and Local Fiscal Asistanse Act de 1972*; donde los fondos federales se distribuyeron en su día atendiendo a la población residente, a la posición relativa de la renta por habitante y el esfuerzo fiscal ( entendido como la cantidad neta recaudada por los impuestos locales y estatales de la renta agregada de cada Estado)<sup>237</sup>. CASTELLS también considera el criterio de la renta como el elemento determinante del criterio de participación de las autonomías en los instrumentos de solidaridad, señalando que aquellas cuya renta o participación en el PIB es superior deberán transmitir recursos a aquellas cuya participación en la renta o PIB es menor<sup>238</sup>. Dicho autor manifiesta que el resultado de la solidaridad conlleva como resultado *la igualdad de ingresos potenciales por habitante*<sup>239</sup>.

Por lo expuesto parece más aconsejable atender a un criterio de nivelación más fácilmente determinable de un modo claro y objetivo como es la renta per capita, dejando de lado conceptos tan poco claros como la capacidad fiscal y el esfuerzo fiscal.

En nuestro ordenamiento positivo parece seguirse este último criterio, cuando al calcularse en la Ley 21/2001 MFANSF las necesidades de financiación de cada

---

<sup>237</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 54

<sup>238</sup> CASTELLS OLIVERES A. *Autonomía y Solidaridad en el Sistema de Financiación Autonómica Papeles de Economía Española* nº 83 año 2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas para la Investigación Económica y Social P.37 y 46

<sup>239</sup> CASTELLS OLIVERES A. *Autonomía y Solidaridad en el Sistema de Financiación Autonómica Papeles de Economía Española* nº 83 año 2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas para la Investigación Económica y Social P.40

Comunidad Autónoma en cuanto al bloque de competencias comunes, se calcula un fondo de Renta Relativa que se distribuye teniendo en cuenta la situación de menor riqueza relativa de algunas Comunidades Autónomas, atendiendo a la relación entre el valor agregado al coste de los factores de la Comunidad y la población existente en la misma<sup>240</sup>.

A la hora de fijar en el sistema de superposición de tributos el criterio de participación de las Comunidades Autónomas en los mecanismos de solidaridad para garantizar que aquellas puedan prestar los servicios públicos esenciales con niveles homogéneos, se planteó que en primer lugar debía atenderse a las diferencias de capacidad fiscal o de de recaudación entre regiones ricas y pobres. Sin embargo esta no era la única variable ya que se afirmó que debían también considerarse las diferencias de coste en la prestación de los servicios públicos soportados por cada autonomía<sup>241</sup>. Ello se debía a la apreciación de que los costes en la prestación de los servicios públicos no son siempre iguales, sino que podían variar según las características geográficas o/y demográficas de la población a asistir.

Es claro que el coste de la prestación de un servicio como la sanidad, la educación y servicios sociales esenciales podrá incrementarse si la población está dispersa, debiendo la región abrir más establecimientos para prestar dichos servicios respecto de una región en la que la población se encuentra más concentrada. También se verificará un aumento en el coste de los servicios sanitarios respecto de aquellas regiones cuya población tenga más población adulta y por lo tanto mayores contingencias de salud que resolver respecto de regiones con índice de población joven más alto. Igualmente el tamaño de la población usuaria puede afectar al coste de la prestación del servicio, de manera que o bien no se puedan aprovechar economías de escala o bien se produzcan deseconomías de escala de manera que, a medida que crezca el colectivo de usuarios, los costes de

---

<sup>240</sup> En el método de la oferta o del valor agregado para calcular el PIB, en términos generales, el valor agregado o valor añadido, es el valor de mercado del producto en cada etapa de su producción, menos el valor de mercado de los insumos utilizados para obtener dicho producto; es decir, que el PIB se cuantifica a través del aporte neto de cada sector de la economía.

Según el método del valor agregado, la suma de valor agregado en cada etapa de producción es igual al gasto en el bien final del proceso de producción.

<sup>241</sup> LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982 P. 69

producción tiendan a aumentar. Finalmente debe apreciarse al distinto coste de los factores de producción por razones de la diferente oferta de bienes y servicios en cada región<sup>242</sup>.

La repercusión de estos factores en la determinación de los mecanismos de solidaridad se puede hacer según la doctrina a través de dos sistemas: 1º) métodos de estimación directa que a través de unos indicadores de naturaleza consensuada se determinan las mayores o menores necesidades de gasto como son la población, superficie, peso de la población anciana, densidad de población etc. 2º) métodos de regresión que tienen como objetivo la obtención de las funciones de gasto para cada categoría de servicio, a través de una serie de variables se pretende explicar las distintas condiciones de oferta y demanda de los servicios públicos, empleándose como variable dependiente el gasto realizado en ejercicios anteriores y como variables independientes datos demográficos, geográficos, económicos y sociales de los distintos territorios.

En cuanto a su valoración los métodos de regresión, a pesar de proporcionar una justificación más objetiva para la incorporación de variables, al emplear como variable dependiente el gasto anteriormente realizado tiende a atribuir mayores necesidades de gasto a los territorios que más estén gastando y por lo tanto a las regiones que más recursos tienen. Mientras los métodos de estimación directa, aunque no aportan una justificación objetiva de la elección los indicadores que determinan mayor o menor necesidad de gasto, son más simples y transparentes<sup>243</sup>. **Por ello parece más razonable que se siga un método de estimación directa en el sistema de superposición a la hora de fijarse el coste adicional que en la prestación de servicios públicos suponen para una región sus propias características geográficas, demográficas y económicas.**

Dicha consideración de asunción de un método de estimación directa en la valoración del coste de producción de los servicios públicos fundamentales, se ha adoptado por nuestro ordenamiento cuando en el cálculo de las necesidades de financiación de las

---

<sup>242</sup> HERRERO ALCALDE A. *Cuantificación de los Servicios Públicos* en obra colectiva *Corresponsabilidad Fiscal y Coste de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y Social 2006 P.377

<sup>243</sup> HERRERO ALCALDE A. *Cuantificación de los Servicios Públicos* en obra colectiva *Corresponsabilidad Fiscal y Coste de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y Social 2006 P.377-378

autonomías, al regularse el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas en la Ley 21/2001 de 27 de diciembre así como en la Ley 22/2009 de 18 de diciembre que regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, se ha tenido en consideración factores consensuados en el CPFF como población, superficie dispersión e insularidad<sup>244</sup>.

Finalmente respecto de los mecanismos de suficiencia podría trasladarse en parte lo anteriormente referido respecto a los mecanismos de solidaridad. En este sentido resulta claro que será el Estado quien vele por dicha suficiencia a través de un mecanismo de transferencia de recursos desde la Hacienda central hacia las regiones. El TC ha reiterado en numerosas ocasiones que “es al legislador estatal a quien, de conformidad a lo estatuido por los arts. 138.1 y 156.1 CE, incumbe dar efectividad a los principios de suficiencia de las Comunidades Autónomas y de solidaridad y equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español”<sup>245</sup>.

En este caso el objetivo del principio de suficiencia no es alcanzar un nivel mínimo en la prestación de servicios por las regiones como en la solidaridad, sino que estas no sufran en su prestación las consecuencias de la falta de recursos financieros propios.

Por ello el instrumento idóneo para su materialización va a ser la transferencia de recursos, aunque esta vez dichas transferencias, siempre graduales para corresponsabilizar a las Comunidades Autónomas en la financiación de sus servicios públicos, no deberían ser condicionadas ya que el Estado no está obligado a garantizar un nivel mínimo en la prestación de los servicios que no sean considerados fundamentales. Además resultaría más respetuosa con el principio de autonomía financiera la entrega incondicionada de recursos para que sean las Comunidades Autónomas quienes, siendo mejores conocedoras de sus propias necesidades, los adscribieran al fin que consideren más prioritario en el ejercicio de sus competencias.

---

<sup>244</sup> Así se tuvo en consideración al calcularse el valor de la financiación necesaria para el bloque de competencias comunes en el art.4 a) de la Ley 21/2001, incluso en el apartado b) del mismo artículo a la hora de calcularse la financiación del bloque de competencias comunes se incluye un Fondo para paliar la escasa densidad de población.

<sup>245</sup> SSTC 96/1990, de 24 de mayo FJº 7º ; 237/1992, de 15 de diciembre FJº 6º ; y 331/1993, de 12 de noviembre FJº 2º.c).

En cuanto al criterio a la hora de determinar la participación en los mecanismos de suficiencia, se considera apropiado seguir el actual sistema consistente en evaluar el coste de los servicios transferidos **cuyo importe debería minorarse en el importe de la recaudación realizada por las regiones en los tributos propios de mayor recaudación potencial.** Además, de seguir existiendo tributos cedidos, debería también realizarse el actual recorte de financiación fijado en la cuantía de la recaudación de los impuestos estatales cedidos total y parcialmente.

No obstante, la anterior regla podría disuadir de crear nuevos tributos a los dirigentes de las Comunidades Autónomas, que evitarían el coste electoral derivado del ejercicio del poder tributario normativo autonómico, al apreciar cómo irían disminuyendo las transferencias estatales a medida que la capacidad de recaudación regional se fuera incrementando por la creación de nuevos tributos autonómicos. El incremento de los tributos de la autonomía y la mala aceptación de los mismos por los ciudadanos podría considerarse como un lastre para la creación de nuevos tributos, por lo que debería establecerse hasta qué punto deben las regiones aprovechar sus propias fuentes de riqueza para mantener intacta su participación en los instrumentos de suficiencia. Al respecto se podrían plantear dos posibles soluciones.

En primer lugar si el Estado abandonase parte de la materia imponible que viene aprovechando para que esta fuera empleada por las Comunidades Autónomas por medio de sus propios tributos, podría emplearse un sistema inverso al empleado en Canadá para el *Equalization Program* considerando la mayor libertad que tendrían las Comunidades Autónomas para crear sus propios tributos respecto de las provincias canadienses desde el *Tax Collection Agreement*. En dicho sistema se calcularía la mínima recaudación propia de cada región a establecer sobre la materia imponible liberada mediante el cálculo del tipo medio de gravamen de las principales figuras tributarias regionales constituidas a partir de la referida liberación dicha materia imponible. De esa manera, considerada la potencial recaudación mínima de cada región, toda disminución voluntaria en la tributación debería ser soportada por la región de manera que se redujese proporcionalmente su participación en los fondos estatales de suficiencia.

Otra solución podría ser determinar la participación en los mecanismos de suficiencia atendiendo a la renta per cápita de cada Comunidad Autónoma así como a la porción de esta que representaba la tributación estatal que recaía sobre la materia imponible liberada a favor de las Comunidades Autónomas. De esa manera al obtenerse el porcentaje que la tributación estatal derogada representaba respecto de la renta per capita regional, podría exigirse que la nueva tributación alcanzase ese mismo porcentaje, bajo pena de sufrir el mismo déficit de financiación exógena desde el Estado.

Finalmente se podría plantear una última alternativa, útil para el caso de que el Estado no quisiera abandonar materia imponible alguna, que no obligase directamente a las regiones a aprovechar su riqueza. Dicha medida podría consistir en convertir una parte o la totalidad de las transferencias incondicionadas de suficiencia en condicionadas, de manera que la Comunidad Autónoma que no empleara su riqueza gravable perdiera autonomía financiera en la vertiente de gasto, al ser el Estado central el que decidiera por la región el destino de los recursos financieros transferidos.

## **CONCLUSION FINAL**

A través del presente trabajo acabamos de demostrar la posibilidad de que el sistema de financiación autonómica actual se desarrolle y modifique sustancialmente. La falta de definición concreta del mismo en la Constitución permite que pueda someterse en el futuro a nuevos e importantes cambios, debido a su genérica e inconcreta regulación constitucional, tal y como nos lo ha demostrado a lo largo de su devenir hasta su actual configuración.

Al ser nuestro Estado español de carácter autonómico y no federal, el origen de la distribución de competencias, incluidas las financieras, que ha supuesto la configuración del sistema de financiación regional, deriva siempre de una decisión originaria del Estado central, ya que ab initio las Comunidades Autónomas, en cuanto entes territoriales creados por el Estado, carecen de una existencia y soberanía propias, siendo su existencia y atribución de competencias una decisión del Estado Central.

Es dicha ausencia de soberanía el motivo por el cual las regiones se supeditan en el ejercicio de su autonomía financiera a lo que disponga la Hacienda estatal.

El reparto de competencias legislativas y ejecutivas en materia de financiación, situación propia y núcleo esencial de la existencia tanto de un Estado federal como de uno autonómico, se ha realizado por el Estado a través de la LOFCA, materializando con ella el instrumento de coordinación del art. 156.3 CE, previsto para facilitar el ejercicio de la competencia exclusiva que se le atribuye en materia de Hacienda Central en el art. 149.1.14ª CE, como coordinador de la financiación de los tres niveles territoriales de Hacienda Pública.

Dicha distribución de competencias realizada en la LOFCA para garantizar la autonomía financiera de las regiones que constituye un instrumento de su autonomía política, ha supuesto una distribución de la materia imponible entre el Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

El reparto de la materia imponible ha tratado siempre de asegurar la suficiencia de recursos financieros de cada uno de estos entes, si bien de distinta manera para cada uno de ellos. En efecto, la suficiencia de recursos del Estado central, cuya garantía se persigue tanto en el Estado federal como en el Estado autonómico, queda asegurada mediante el establecimiento en la Constitución y en la referida Ley Orgánica de una serie de criterios y límites en el ejercicio de la autonomía financiera regional que ha supuesto una distribución preferente de la materia imponible para el Estado central y Entidades Locales.

Dichos límites junto con la inicial situación tributaria al tiempo de entrar aquella en vigor, han impedido que las autonomías puedan tener una capacidad real para



determinar el volumen y estructura de sus ingresos por tener escasas posibilidades de configurar tributos propios, instrumento principal en la financiación de todos los entes públicos.

A pesar de ello, los principios de suficiencia, como aspecto consustancial de la autonomía financiera, han hecho que hasta ahora las Comunidades Autónomas puedan hacer frente a sus gastos mediante un sistema de financiación autonómica basado en la transferencia de recursos financieros desde el Estado central a las regiones y en su no afectación al territorio del que provienen aquellos, distribuyéndose entre todas por la Hacienda central en garantía de la cobertura de los servicios asumidos por la competencia autonómica así como para asegurar en aras del principio de solidaridad también reconocido en la Constitución un nivel mínimo en la prestación de los servicios fundamentales.

Dicha situación de limitación en la vertiente de los ingresos propios, no constituye una verdadera autonomía financiera, toda vez que esta se proyecta sobre las dos vertientes de la financiación regional y por ello tanto sobre la capacidad de gastar, que se concedió desde un inicio; como sobre la capacidad de ingresar, que sin embargo ha quedado limitada hasta la actualidad.

De esa manera al ser los ingresos el soporte de la autonomía financiera, no ha habido una plena autonomía financiera, por lo que consiguientemente tampoco puede afirmarse la existencia de una completa autonomía política.

Atendiendo a la anterior consideración, las regiones han reclamado una mayor autonomía de ingresos que ha tenido que concederse por medio de un incremento en la participación de los recursos del Estado por vía de tributos cedidos, debido al acaparamiento de la mayor parte de la riqueza por el sistema tributario estatal.

A pesar de que el constituyente no estableció nada al respecto, desde el inicio del sistema de financiación autonómica, la inicial ocupación de mayor parte de la materia imponible por el Estado y los límites en cuanto al empleo de sus propios tributos impuestos por la LOFCA a las Comunidades Autónomas, derivaron hacia un sistema tributario nacional casi único por prevalecer el sistema tributario estatal sobre el autonómico que apenas ha tenido hueco alguno para desarrollarse. Dicho sistema

tributario nacional, aunque aparentemente tiene un carácter superpuesto, en realidad casi tiene un carácter aislado de manera que, aunque no se establece expresamente sobre el texto de la referida ley orgánica, cada materia imponible parece reservarse a un nivel jurisdiccional distinto sin posibilidad de compartirse por todos los niveles jurisdiccionales. A su vez, la inicial ocupación masiva por el Estado de las manifestaciones de riqueza con mayor repercusión en la recaudación tributaria, empujaron a adoptar un sistema de participación, basado en permitir a las autonomías participar de la recaudación tributaria estatal en su territorio.

La autoría de la referida limitación del poder normativo tributario de las regiones se debe a la inicial situación acaparadora y omnicomprendiva del sistema tributario estatal en el momento de nacer las Comunidades Autónomas, así como a los límites del art.6.2 y 6.3 de la LOFCA.

En efecto, el art.6.2 de la LOFCA impide a las Comunidades Autónomas utilizar los mismos hechos imponibles que el Estado, sin embargo les habilita para aprovechar la misma materia imponible que la gravada por aquel.

A pesar de dicha habilitación para aprovechar la misma materia imponible, la genérica definición de los hechos imponibles de los tributos estatales, que parecen prácticamente coincidir con la materia imponible a la que pertenecen, ha supuesto una implícita y sobrevenida prohibición del empleo de las mismas fuentes de riqueza que venían siendo empleadas por el legislador estatal.

Frente a tal situación las vías de solución pueden ser cuatro: 1º) interpretar flexiblemente el art.6.2, de manera que cualquier diferencia en el supuesto de hecho empleado como hecho imponible por el tributo autonómico permita apreciar su diferencia con el hecho imponible configurador del tributo estatal, siempre respetando el principio de no confiscatoriedad y dando preferencia al tributo estatal en caso de tener que sacrificarse el gravamen para salvar dicho principio en virtud de su carácter originario 2º) redefinir el hecho imponible de los tributos estatales haciéndolos más específicos, de manera que no ocupen toda la materia imponible sobre la que se proyectan, repartiendo los distintos hechos imponibles resultantes entre el Estado y las autonomías. 3º) derogar el límite del art.6.2 admitiendo la doble tributación estatal y

autonómica sobre el mismo hecho imponible, respetando la preferencia del tributo estatal en caso de conflicto con el principio de no confiscatoriedad 4º) seguir con la actual postura tendente a diferenciar los hechos imposables gravados distinguiendo entre el estatal caracterizado de un modo meramente económico respecto del supuesto de hecho autonómico caracterizado en base a criterios de tributación extrafiscal.

A su vez el art.6.3 de la LOFCA **hasta la reforma de dicha ley aprobada por Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre** ha prohibido a las autonomías gravar la misma materia imponible que la empleada por los tributos locales configurados por la Ley de Haciendas Locales, salvo que esta lo autorizara expresamente.

La interpretación de dicho precepto se endureció extendiéndose su eficacia a partir de la sentencia 289/2000 del TC a partir de la cual, el Supremo Intérprete de la Constitución abandonó una interpretación más flexible del art.6.3, pasando de considerar que prohibía la utilización del mismo hecho imponible que el Tributo local a entender que lo que proscribía era el empleo de la misma materia imponible.

Dicha interpretación, no carente de lógica por tratar de proteger la suficiencia de los recursos de las entidades locales, supuso un obstáculo formalmente mayor que el art.6.2 de la LOFCA, al ser el concepto de materia imponible más global que el de hecho imponible. No obstante parece haberse dado cuenta de ello el legislador al haber reformado el contenido del art.6.3 tras la reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, de manera que ha habilitado expresamente a las autonomías para que puedan gravar la misma materia imponible que la empleada por el legislador de la Hacienda local para configurar los tributos de esta.

A pesar de haberse levantado la inicial y excesiva limitación derivada de la redacción originaria del art.6.3 LOFCA, resulta difícil emplear la misma materia imponible gravada por los tributos locales, ya que es muy difícil encontrar un hecho imponible que, manifestando o reflejando capacidad económica, no coincida dentro de la misma materia con los hechos imposables de aquellos. Además aunque se encontraran hechos imposables libres, la acumulación de gravámenes dentro de la misma materia imponible conllevaría el peligro de un posible efecto confiscatorio, al no ser las fuentes de riqueza gravadas por los tributos locales una gran manifestación de capacidad económica.

Considerada la anterior situación de restricción a pesar de la nueva redacción del art.6.3 de la LOFCA, se plantean pocas vías de solución.

La primera, que es la actualmente utilizada, es la de tratar de relacionar la materia imponible gravada con las demás competencias regionales de manera que, en vez de observarse la materia imponible desde una perspectiva meramente económica que impediría su uso simultáneo, se observa desde una perspectiva extrafiscal, considerando que existe una diferencia con la materia imponible considerada sólo económicamente por la tributación local cuando con el tributo se persigue disuadir o fomentar determinados comportamientos del sujeto pasivo a efectos de favorecer la materialización de objetivos inherentes a las demás competencias no financieras asumidas por las regiones.

Las nuevas soluciones podrían ser: 1º) interpretar de un modo restrictivo el art.6.3 de manera que la variación de cualquier circunstancia del hecho imponible del tributo local permitiera apreciar la existencia de un nuevo y distinto hecho imponible 2º) derogar el art.6.3 de la LOFCA, de manera que se reconociera a la tributación local igual preferencia que a la estatal en caso de conflicto con el principio de no confiscatoriedad, por ser también la regulación de la Hacienda local producto del legislador estatal que es quien tiene la potestad originaria para establecer tributos.

Superadas las dificultades normativas que suponen para la creación de tributos propios los apartados 2 y 3 del art.6 de la LOFCA, podría plantearse una nueva configuración del sistema tributario cambiando su naturaleza desde el actual sistema de participación, en el que cada sistema tributario jurisdiccional tiene una existencia aislada, a un sistema de superposición en el que el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales participaran de la misma materia imponible. La autoría de dicha reforma del sistema de financiación autonómica debería corresponder al Estado al tener este la función coordinadora de los distintos niveles jurisdiccionales de hacienda territorial.

Dicho sistema de superposición sería más coherente con las exigencias que implica la actual atribución de la función asignativa a las Comunidades Autónomas,

derivada del principio de descentralización que consagra tanto la Constitución así como el resto del nuestro ordenamiento jurídico. Dicha función, otorgada en consideración a la idea de que cuanto más cercana sea la Administración que presta los servicios, mejor puede responder a la demanda de servicios de los ciudadanos, supone un protagonismo en el gasto de las regiones, al asumir la cobertura de la mayor parte de las necesidades de los ciudadanos y además conlleva la lógica consecuencia de que sean los propios ciudadanos que reclaman esos servicios específicamente quienes soporten el gasto que su prestación conlleva, idea que se refleja en la Constitución cuando se consagra el principio de territorialidad en su art.157.2.

En este sentido el protagonismo en el gasto debería implicar un protagonismo en los ingresos por vía de sus tributos propios tal y como se propugna a través del instaurado principio de corresponsabilidad, **si bien limitando el alcance del gravamen en los tributos regionales a efectos de evitar que el Estado se quede sin recursos para cumplir sus funciones, entre ellas la materialización de la solidaridad**. Dicho protagonismo no perjudicaría a la realización de las otras dos funciones redistributiva y estabilizadora que competen al sector público.

En efecto no existe ninguna limitación, sino incluso una invitación por el ordenamiento jurídico, considerada la función redistributiva inherente a todo tributo, para que las autonomías participen de dicha función, aunque su intervención debería ser lo suficientemente moderada para que no resultara rentable evitar las medidas redistributivas mediante el desplazamiento de los sujetos o bienes gravados a otras jurisdicciones.

También podrían participar de la función estabilizadora debido a su mejor conocimiento de la relación entre la demanda local y las posibilidades del sistema productivo, siendo siempre moderada su intervención, debido a que el principal protagonismo que tiene en dicha función la política presupuestaria hace más razonable que sea el Estado central quien adopte las medidas necesarias. Dicho protagonismo del Estado es debido al ser este el máximo responsable del equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional, así como del equilibrio presupuestario a cumplir de acuerdo con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, adoptado en el seno de la UE en aras de la moneda única y tener competencia exclusiva en cuanto a planificación y coordinación de la actividad económica.

El propuesto sistema de superposición no constituye una utopía si, considerando las actuales situaciones de disfrute simultáneo de la materia imponible entre el Estado y las Comunidades Autónomas, se aprecia la posibilidad constitucionalmente prevista de que las regiones puedan establecer su correspondiente recargo sobre los tributos estatales. El recargo según la doctrina tiene una naturaleza muy similar a un tributo propio llegándose a definir como prestaciones tributarias o tributos añadidos.

Dicho recargo podría ser un posible instrumento a la hora de materializar el sistema de superposición de tributos propuesto. En efecto podría ser una vía para superar la limitación que, para el ejercicio de las competencias normativas tributarias autonómicas, supone la titularidad estatal del tributo cedido. Dicha limitación normativa en la cesión de los tributos estatales implica en la actualidad un importante obstáculo en el aprovechamiento por las regiones respecto de la misma materia imponible gravada por el Estado. Por eso el recargo se revela como una alternativa menos constringente que el tributo cedido, ya que mientras en este último las competencias normativas de las autonomías sobre el mismo sólo son las expresamente reconocidas por el Estado, **en el caso del recargo las competencias normativas regionales están abiertas estando sólo limitadas por el debido respeto a la naturaleza y estructura del tributo estatal al que se añaden.** Dicho amplio margen de maniobra casi permiten considerarlo como un tributo propio.

Además los recargos tienen la virtualidad de permitir salvar el obstáculo del art.6.2 de la LOFCA sin recurrir a la reforma de su redacción o interpretación. Finalmente, al no poder implicar una disminución de los ingresos del Estado, su gravamen debería ser moderado consiguiéndose de esa manera que el Estado pueda mantener su suficiencia de recursos y así desempeñar sus competencias y principalmente materializar la solidaridad. Esta última exigencia prevista en la LOFCA para los recargos de respeto a los ingresos del Estado podría establecerse en la LOFCA en cuanto a la regulación de los tributos propios autonómicos para el caso de que se derogase el art.6.2 ó el art.6.3 de la LOFCA.

Superados los límites que suponen para la creación de tributos regionales propios los apartados 2 y 3 del art.6 LOFCA, se plantearía la problemática añadida de las

limitaciones que conlleva la normativa tributaria armonizada de la Unión Europea, que sujeta tanto a los Estados como a los entes que integran estos.

Las necesidades de regulación homogénea en los tributos armonizados del IVA e Impuestos Especiales, desaconsejan la regulación singular de cada región, considerándose por ello suficiente la cesión de la recaudación si se quiere permitir a las autonomías aprovechar la misma materia imponible que se emplea en dichos tributos.

**No obstante cabe plantear la posibilidad de que las regiones puedan gravar el consumo de los bienes y servicios sujetos a IVA o Impuestos Especiales con tributos adicionales conforme con el art.401 de la Directiva 2006/112, así como con el art.3.2 de la Directiva 92/12.**

En este sentido el TJCE ya se ha pronunciado al respecto en sucesivas ocasiones admitiendo la compatibilidad de la tributación añadida a las transacciones gravadas por el IVA o Impuestos Especiales si respectivamente en el primer caso dicha tributación no reúne todas las características del IVA y en el segundo su normativa es compatible con la de los Impuestos Especiales. Ante el posible efecto adverso que podría ocasionar dicha tributación paralela, en cuanto a la traslación de la riqueza por vía de gravamen a los territorios distintos a aquel en que radica el domicilio del consumidor que manifiesta riqueza consumiendo, podría plantearse la adopción de una tributación de carácter monofásico en destino como los que existen en Estados Unidos y Canadá. De ese modo se circunscribiría siempre la recaudación obtenida por el gravamen sobre el consumo al territorio donde se realizara el hecho imponible revelador de riqueza. De esa manera el gravamen del tributo regional añadido se soportaría por los mismos ciudadanos de la autonomía que hubiera adoptado la medida tributaria y que se fueran a beneficiar de los servicios públicos financiados por aquel en desarrollo de la función asignativa de la referida Comunidad Autónoma.

Admitida la posibilidad de que las Comunidades Autónomas, superados los límites del art.6 de la LOFCA, pudieran establecer tributos sobre el consumo, en cuanto al resto de la materia imponible consistente en renta y patrimonio, parece que debería considerarse admisible también su aprovechamiento por las regiones en cumplimiento de las funciones asignativa, redistributiva y estabilizadora que podrían desempeñar.

En este sentido podría admitirse la creación de tributos regionales sobre la renta de las personas físicas. Dicha tributación sobre la renta de las personas físicas que reciben los servicios prestados por las regiones en el desempeño de su función asignativa, sería adecuada para internalizar su coste. La actual cesión de competencias normativas en la tributación sobre la renta de las personas físicas supone la superación de la inicial postura que entendía que la renta sobre las personas físicas no podía ser objeto de regulación por las Comunidades Autónomas para evitar distorsiones de localización. Por eso su uso podría admitirse respecto de las regiones siempre que las limitaciones del art.6.2 de la LOFCA se superasen a través de alguna de las vías propuestas, incluida la actualmente vigente consistente en crear tributos extrafiscales.

Del mismo modo la tributación sobre el patrimonio se revela todavía más idónea para internalizar la carga tributaria necesaria para acometer la función asignativa de las regiones. Respecto a su actual gravamen, debe precisarse que el aprovechamiento del patrimonio sería también limitado. Aunque en la actualidad por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, se ha suprimido el gravamen estatal sobre el patrimonio de manera que aquel queda libre para que las Comunidades Autónomas puedan aprovecharlo al no operar más el límite del art.6.2, su disfrute queda aún parcialmente limitado. En efecto en tanto en cuanto se mantenga el límite del art.6.3 de la LOFCA que proscribe el aprovechamiento por las regiones del hecho imponible consistente en la titularidad de algún derecho sobre el patrimonio inmobiliario al ser objeto de gravamen local por el IBI, no podrá establecerse tributo autonómico alguno sobre el patrimonio inmobiliario que es el que más rendimiento permite por lo evidente de su manifestación de riqueza y lo difícil de su ocultación. Por ello, para evitar que sólo las regiones pudieran gravar el patrimonio mobiliario, más difícilmente censable, debería superarse el límite del art.6.3 de la LOFCA bien mediante la configuración de tributos extrafiscales o por alguno de los procedimientos propuestos.

En el caso de que las regiones resultasen habilitadas para gravar la renta y el patrimonio a través de sus propios tributos, se admitiría de un modo formal su protagonismo en el ejercicio de la función redistributiva. Debe destacarse que parece claramente haberse ya admitido dicho protagonismo por nuestro ordenamiento jurídico debido a la cesión de competencias normativas realizada no sólo en el IRPF, sino también en otros impuestos



progresivos como el ISD así como el IP. Los posibles efectos de traslación indirecta de la tributación a lugares donde no reside quien percibe la renta o donde no se ubica el bien gravado que pudiera originar la tributación regional, ya se han absuelto por el TC al apreciar que dichos efectos traslativos indirectos, si bien no deseados, no se encuentran prohibidos por la Constitución siempre que se respeten las reglas que sobre el principio de territorialidad aquella establece.

La posible participación de las Comunidades Autónomas en el desarrollo de la función estabilizadora también se podría materializar si se les permitiera tener competencias normativas tributarias en materia imponible relacionada con empresas y actividades económicas.

Al respecto, debido a la repercusión que podrían tener las medidas tributarias regionales sobre el libre mercado que defiende la Unión Europea cuando la medida tributaria fuera favorable, dichas medidas deberían adoptarse de un modo que no pudieran considerarse como ayuda de Estado. Para ello deberían asumirse las consecuencias económicas de dichas medidas tributarias ventajosas por la región que las hubiera adoptado y que se aplicaran con carácter general a todas las empresas que operasen en su territorio o favoreciendo a determinadas actividades fueran fruto de la propia naturaleza y estructura del sistema fiscal autonómico.

En la actualidad la actividad económica es materia proscrita por combinación del art.6.3 de la LOFCA y el IAE local. No obstante la posibilidad de que las regiones puedan establecer tributos sobre las empresas está demostrada por la experiencia del derecho comparado, de manera que en Alemania existe un tributo regional sobre el patrimonio de las empresas, en Estados Unidos y Canadá se admite la existencia de tributos propios de los entes federados sobre la renta de las personas jurídicas. En caso de que así fuera, las cantidades dejadas de recaudar por la adopción de medidas tributarias favorables para las empresas debería suponer una disminución proporcional en los mecanismos de suficiencia y solidaridad.

La adopción de medidas tributarias diferentes por cada región podría conllevar una competencia fiscal entre ellas para tratar de atraer la inversión. Sin embargo, dicha competencia no está proscrita por la Constitución, donde sólo se prohíbe que las

medidas tributarias supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. La referida competencia podría considerarse contraria al principio de no interferencia económica, sobre todo tratándose de tributos regionales sobre el consumo que podrían considerarse como un obstáculo para la libertad de mercado de la UE. No obstante los efectos de dicho principio se han relativizado ya que el propio Tribunal Constitucional ha admitido que la diferencia de tributación entre regiones es una consecuencia lógica e inevitable de su autonomía financiera. Además dicha competencia se ha considerado incluso legítima por parte del TJCE a propósito de competencia normativa que existe a nivel mercantil entre los Estados miembros a propósito de la libertad de establecimiento a nivel comunitario, cuando las empresas eligen de entre los Estados miembros el país con normativa mercantil más favorable para el desarrollo de su actividad.

Pero como se ha expuesto, en el sistema de superposición planteado, la lógica consecuencia del incremento de la autonomía financiera y la corresponsabilidad de las regiones en el sostenimiento de sus propios gastos, es la pérdida de protagonismo de los mecanismos de suficiencia, al disponer las regiones de más medios para poder determinar el volumen y estructura de sus ingresos. Dichos mecanismos seguirían el actual criterio de cálculo de las necesidades de financiación de cada región mediante la diferencia entre el coste de los servicios asumidos por aquella y la recaudación obtenida por sus tributos propios, restando a su vez por el principio de corresponsabilidad las cantidades dejadas de recaudar en base a medidas tributarias favorables.

A su vez el incremento de corresponsabilidad va a implicar una moderación en la intensidad de los mecanismos de solidaridad. Sin perder de vista la consecución de la solidaridad, los mecanismos de nivelación deberían tener en consideración los efectos económicos de las decisiones adoptadas en materia tributaria por las regiones por lo menos no compensando la posible disminución de ingresos. De esta manera las Comunidades Autónomas, conforme al significado que la corresponsabilidad tiene para el TJCE, deberían asumir los riesgos políticos y económicos de sus decisiones en materia tributaria.

Por ello a través del propuesto sistema de financiación podrían modificarse las fórmulas de nivelación estableciéndose un sistema de transferencias graduadas

condicionadas. De esta manera el Estado central, actuando como garante de la materialización de la solidaridad así como del de corresponsabilidad, ayudaría a las Comunidades Autónomas en el sostenimiento de los gastos derivados de la prestación de servicios públicos fundamentales, pero al mismo tiempo limitaría dicha ayuda derivada de los mecanismos de nivelación considerando la capacidad efectiva de la región para hacer frente a dichos gastos con su propia recaudación tributaria.

Aunque una parte de la doctrina aboga por emplear el criterio de esfuerzo fiscal para determinar en qué manera una región deja de explotar su riqueza y por lo tanto determinar qué cantidad ha dejado de ingresar voluntariamente cuando adopta medidas tributarias favorables para atraer la inversión en su territorio, la indeterminación de dicho concepto empuja a utilizar un criterio de medición de la capacidad de recaudación más objetivo como es el de la renta per capita. Por ello el mecanismo o mecanismos de nivelación a emplear en el hipotético sistema de nivelación deberían financiar los gastos de las regiones de un modo parcial, determinándose la participación de la Comunidad Autónoma en dicho sostenimiento a través de la consideración de su renta per capita. Dicho criterio basado en la renta per capita, al considerar cual es la riqueza potencial de la región, supondría un límite en la participación de la región en el mecanismo de nivelación, teniendo por su sencillez y objetividad de cálculo una mayor eficacia respecto del confuso concepto de esfuerzo fiscal propuesto por parte de la doctrina.

A su vez las transferencias dirigidas a materializar la solidaridad deberían ser condicionadas, ya que con estas la solidaridad estaría protegida frente a decisiones regionales de gestión que pudieran desviar los fondos dirigidos a los servicios públicos fundamentales a otros gastos distintos frustrando la competencia del Estado. Mientras, las transferencias destinadas a asegurar la suficiencia de recursos de las regiones deberían ser incondicionadas por ser más respetuosas con el principio de autonomía financiera regional, permitiendo a las Comunidades Autónomas que destinen los recursos transferidos a los servicios y bienes que estimen oportuno debido al mejor conocimiento de sus necesidades de gasto y preferencias de servicios de sus ciudadanos.

Expuesto lo anterior parece claro que el paso siguiente a dar en la configuración del sistema de financiación autonómica, es ampliar la autonomía normativa de las regiones

para que estas puedan estructurar y determinar con mayor libertad el volumen de ingresos, incrementándose por ello su corresponsabilidad en la financiación de su gasto público.

Dicha autonomía normativa ha llegado a su techo a través del mecanismo del tributo cedido, por lo que parece razonable dar un paso más en su ampliación, permitiendo a las Comunidades Autónomas que puedan crear y regular sus tributos, competencia financiera que hasta ahora se ha sujetado con los límites del art.6 de la LOFCA . Dicha contención prevista desde el año 1980, tiempo en el que el Estado asumía la mayor parte del gasto público, en la actualidad ha perdido su utilidad al haber adquirido las Comunidades Autónomas un mayor protagonismo en el dicho gasto, de manera que debe lógicamente reconocérseles mayor peso a la hora de aprovechar la materia imponible.

Segovia a 9 de mayo de 2009

Marco Sandulli Saldaña

## BIBLIOGRAFIA

ABRIL ABADIN E. y ZURDO RUÍZ-AYÚCAR J. *Los límites internacionales a las autonomías tributarias*. HPE nº 59 1979

ADAME MARTINEZ F.D *los Tributos Propios de las Comunidades Autónomas* Ed. Comares 1996

ADAME MARTINEZ F.D *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general* Ed. Comares 1998

AGUADO RENEDO C. *El Estatuto de Autonomía y su posición en el ordenamiento jurídico CEC* Madrid 1996

AGULLO AGÜERO A. *La capacidad normativa de las Comunidades significado y repercusiones sobre el sistema tributario en Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Quaderns de treball, núm. 50, Barcelona, 1999

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA *Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000* revista Impuestos nº 5 2001

ALONSO DE ANTONIO A.L Y ALONSO DE ANTONIO J.A Derecho Constitucional Español Ed. Universitas 1996

ALONSO GONZALEZ L.M Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación autonómica Quincena Fiscal nº 22 Ed. Aranzadi Dic 1997

ALONSO PEREZ MORENO Comunidades Autónomas Solidaridad , Estatutos , Organización y Convenios Ed. Instituto García Oviedo 1980

ÁLVAREZ ARROYO F. *Incidencia de las Comunidades Autónomas en el sistema financiero y tributario local: análisis jurídico del art.6.3 de la LOFCA y posibilidades de aplicación* Quincena Fiscal nº 14 1994

ALVAREZ MARTINEZ J y JIMENEZ COMPAREID I en Impuesto sobre Sociedades en obra colectiva Manual de Derecho tributario Parte especial rd. Thomson Aranzadi 2007

ANEIROS PEREIRA J. La financiación Autonómica en le Estatuto de Illes Balears EN “La financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía” Ed. Marcial Pons 2008

APARICIO PÉREZ A. *Corresponsabilidad Fiscal. Su aplicación a Castilla y León* en apuntes de IV Congreso de Economía Regional de Castilla y León

BARREIRO CARRIL Mª CRUZ *Las exigencias del derecho comunitario en un Estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos* en La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía Ed.MARCIAL PONS 2008

BECKER ZUAZUA F. “ *Novedades de la corresponsabilidad fiscal en España: Una valoración*” REDF nº 86 1995

BOADWAY R. y WILSDASIN D. Economía dek sector público IEF 1986

BORRERO MORO C.J “*La materia imponible en los tributos extrafiscales*” Ed. Aranzadi P. 51-62

CALERO GALLEGOJ. Y LASARTE ÁLVAREZ J. *El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid* en la Hacienda pública Española nº 99 1986

CALVO ORTEGA R. Curso de Derecho Financiero , Parte general Ed. Thomson Civitas 2006

CALVO VERGUEZ J.C Financiación Autonómica problemas constitucionales Ed: Thomson Civitas 2005 P.40

CANTANERO PRIETO D. “*Federalismo Fiscal comparado. Impacto de la aplicación para España del modelo canadiense*” Anales de Economía Española Ed: Asociación española de Economía Aplicada 2003

CARBAJO VASCO D. La imposición ecológica en España, el caso de la fiscalidad de las aguas” Ed. La Ley. vol.II, 1993

CARDENAS ORTIZ R. “Las ayudas de Estado y el Derecho Comunitario”, Investigaciones jurídicas núm. 3, 2003, Instituto de Estudios Fiscales

CASADO OLLERO G. en El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas Ed.Universidad de Granada 1981

CASADO OLLERO G. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta II C.R.E.D.F nº 34/1982

CASADO OLLERO G. “ Los fines no fiscales de los tributos” Revista de Derecho Finnaciero y Hacienda Pública nº 213 1991

- CASADO OLLERO G. "Cuestionario sobre corresponsabilidad fiscal", Perspectivas del Sistema Financiero Nº 51/1995. Ed. Fundación de Cajas de Ahorros julio 1995
- CASANA MERINO F. El principio de constitucional interdicción de la confiscatoriedad RDFHP nº 216 VOL XLI 1991
- CASTELLS OLIVERES A. *Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal* Ed. Ariel 1988
- CASTELLS OLIVERES A. El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas : situación actual y líneas de revisión revista Presupuesto y Gasto Público nº 5/1991 ed. Instituto de Estudios Fiscales
- CASTELLS OLIVERES A. Autonomía y Solidaridad en el Sistema de Financiación Autónoma Papeles de Economía Española nº 83 año 2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas para la Investigación Económica y Social
- CAYON GALIARDO A. " las Haciendas Locales . Comentario al art.142 de la Constitución" Comentarios a las Leyes Políticas tomo X EDSA 1985
- CAZORLA PRIETO L.M *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* Ed. La Ley 1986
- CHECA GONZALEZ C: " LA delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades autónomas en relación con los tributos cedidos en RHAL num 38 1983
- CHECA GONZALEZ C. *El impuesto sobre tierras infrautilizadas de las Comunidad Autónoma Andaluza* Revista Impuestos Ed. La Ley 1987
- CHECA GONZÁLEZ C. *Los impuestos propios de las CCA: sus límites y forma de superarlos* Anuario de la Facultad de Derecho nº 19-20 Ed. Universidad Complutense 2001-2002
- CHECA GONZÁLEZ C. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para* Ed. Aranzadi 2002
- CHECA GONZALEZ C. Consideraciones acerca de la nueva regulación de los tributos propios en la propuesta de futuro Estatuto de Autonomía de Extremadura Revista de Derecho de Extremadura nº2 2008
- CRUZ BARREIRO CARRIL Las exigencias del Derecho Comunitario en un Estado Descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos en La Financiación Autónoma en los Estatutos de Autonomía Ed. Marcial Pons 2008
- DE JUAN Y PEÑALOSA J.L " El principio de Solidaridad Interregional" en El principio de Solidaridad y la Regionalización de los Impuestos DA nº 181 1979
- DE LA CRUZ RODRIGUEZ B. *¿ que futuro tienen los impuestos propios en las Comunidades Autónomas?* RDFHP nº 239/1996
- DE LOS RIOS A. " Financiación autónoma, cuestión de principios" Ed. Desclee de Brouwer 2004
- DÍAZ PULIDO J.M. LOSCOS FERNÁNDEZ J en obra colectiva *Corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios públicos Fundamentales* Ed Consejo Económico Social 2006
- ESCRIBANO LOPEZ F. Impuesto Sobre el Patrimonio. Manual del Sistema Tributario Español. Ed.Civitas. 2000
- ESEVERRI MARTINEZ E. *La organización en los servicios de gestión: Delegaciones y Colaboración Administrativa* en obra colectiva Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local , coordinado por FERRERIO LAPATZA Ed. Marcial Pons 1993

- FALCON Y TELLA La Compensación Ed. Congreso de los Diputados 1986
- FERNANDEZ AMOR J.A “ Breve reflexión sobre la autonomía financiera en relación al recargo provincial canadiense y el recargo autonómico español” Ed. Palau nº 23 1994
- FERNANDEZ AMOR J.A en Análisis Jurídico del Recargo autonómico Ed.CEDECS 1999
- FERNANDEZ CARNICERO C.J en obra colectiva Curso de Derecho Público de las Comunidades Autónomas Ed. Montecorvo S.A 2003
- FERNÁNDEZ JUNQUERA M. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas y los principios de justicia* Palau nº 33 Revista Valenciana de Hacienda Pública 1998
- FERREIRO LAPATZA La Hacienda de las Comunidades autónomas en los diecisiete estatutos de autonomía. Escuela de la Administración pública de Cataluña, 1985
- FERREIRO LAPATZA J.J Curso de Derecho Financiero Español Ed. Marcial Pons 1995
- GARCIA AÑOVEROS J. La hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía” Revista de Estudios Regionales num 14 1984
- GARCÍA AÑOVEROS J. Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas Revista Hacienda Pública Española nº 101 Ed. IEF 1986
- GARCÍA BERRO que manifiesta que “*es el tributo que mayor capacidad posee de generar ingresos*” en Curso de Derecho Tributario Parte Especial Ed. Tecnos 2008
- GARCIA DE ENTERRIA E. La revisión del sistema de autonomías territoriales: Reforma del Estatutos, Leyes de transferencia y delegación, federalismo Ed.Civitas 1988
- GARCIA ENTERRIA E. Comentarios a la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y procedimiento Administrativo Común Ed. Thomson Civitas 2003
- GARCIA DIAZ M.A El Debate de la Financiación Autonómica con los Resultados del Nuevos Sistema en el 2002. IEF DOC 12/05
- GARCIA LUQUE E. *Descentralización de las Fuentes de Financiación de las CCAA de régimen común* en obra Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega Ed. Lex Nova 2005
- GARCIA MARTINEZ A. Los títulos competenciales que inciden en la hacienda autonómica; posibilidades y límites. Rev. Crónica Tributaria nº 92/1999 Ed. IEF P.78y 91
- GARCIA NOVOA C. Reflexión sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica en *La Financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008
- GIMENEZ MONTERO A. Federalismo fiscal teoría y práctica Ed. Tirant lo blanch 2003
- GIRON REGUERA E: Financiación Autonómica en el Sistema Constitucional Español. Universidad de Cádiz 2003
- GÓMEZ DIAZ D.y IGLESIAS SUÁREZ A. *La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España* Ed. IEF 2003
- GRAU RUIZ Mª A. y HERRERO ALCALDE A. *La corresponsabilidad fiscal en la experiencia comparada* en obra colectiva La corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales Ed. Consejo Económico y Social 2006

HERRERO ALCALDE A. y UTRILLA DE LA HOZ A. en *Corresponsabilidad y Nivelación en la financiación autonómica. Una aplicación para España de los modelos alemán y canadiense Presupuesto y Gasto Público*, nº 32 Ed. IEF 2003

HERRERO ALCALDE A. *Cuantificación de los Servicios Públicos en obra colectiva Corresponsabilidad Fiscal y Coste de los Servicios Públicos Fundamentales* Ed. Consejo Económico y Social 2006

HERRERA MOLINA P.M Manuel Herrera Molina *Hacienda general y autonomía financiera* Revista española de derecho financiero, Nº 56 Ed. Civitas 1987

HERRERA MOLINA P.M *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons – Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, 2000

INFORME SOBRE LA FINANCIACION REGIONAL EN ALEMANIA Y ESPAÑA Oficina Económica y Comercial de España Berlín, Diciembre, 2004  
[p://www.infederal.net/docs/informe\\_financiacion.pdf](http://www.infederal.net/docs/informe_financiacion.pdf)

JIMENEZ AMBEL F. El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español RVHP PALAU 14 nº7 1989

JIMÉNEZ COMPAREID I. La imposición propia de las Comunidades Autónomas Ed. BOE 1994

LAGO MONTERO J.M en *El Poder de las Comunidades Autónomas Aranzadi Navarra* 2000

LASARTE J ESEVERRI F. ADAME F. MARTIN J. *Turismo y Financiación Autonómica Local* Ed. Comares 2001

LASARTE ALVAREZ J. ADAME MARTINEZ F en *Estudios Jurídicos sobre la Reforma de la Financiación Autonómica* Ed. Instituto de Estudios Fiscales 2003

LINARES J. y MARTIN DE ROSALES Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas HPE num 65 1980

LEY ORGANICA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS, EL DEBATE EN LAS CORTES GENERALES Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda 1982

LOPEZ CASANOVAS y CASTELLANOS MADUELL en *Aproximación al concepto de esfuerzo fiscal* Centre de Recerca en Economia i Salut (CRES) Universitat Pompeu Fabra 2002

MAGRANER MORENO F. y GONZÁLEZ ORTIZ D. Revista Tribunal Fiscal num 120 Ciss PRAXIS octubre de 2000

MANZANO SILVA E. *Consideraciones en torno al Consejo de Política Fiscal y Financiera* Revista Impuestos 3/2008 Ed. La Ley 2008

MARTIN DELGADO J.M “Razones y sinrazones de la reforma del IRPF” Revista Española de Derecho Financiero Ed. Civitas nº 100/1998

MARTÍN MATEO R Tratado de Derecho ambiental Vol.I Ed.Trivium 1991

MARTIN QUERALT J. La Financiación de las Autonomías Ed: Conselleria de Economia y Hacienda del País Valenciano 1979

MARTIN QUERALT J. El impuesto sobre la renta de las Personas Físicas en Curso de derecho Tributario Parte especial. Sistema Tributario : Los Tributos en particular 11º Ed Marcial Pons 1995

MARTIN QUERALT *El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades* revista española de derecho financiero nº 100/ Ed. Civitas 1998



MARTIN QUERALT J. LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO G. , TEJERIZO LÓPEZ J. Curso de Derecho financiero y Tributario Ed. Tecnos 2003

MARTÍNEZ LAGO M.A Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad REDF nº 60 1988

MARTINEZ LAGO M. y ROLDAN AYUSO S. “La Corresponsabilidad en el Sistema de Financiación autonómica” en obra colectiva Corresponsabilidad Fiscal y Financiación de los Servicios Públicos Fundamentales Ed. Consejo Económico y social 2006

MARTINEZ LA FUENTE A. La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas Ed Civitas Madrid 1983

MARTÍNEZ SOSPEDRA M. Manual de Derecho constitucional Parte General Ed. Tirant Lo Blanch

MENENDEZ MORENO A. en Derecho Financiero y Tributario parte general Ed.Lex Nova 2007

MONASTERIO ESCUDERO C., PÉREZ GARCÍA F, SEVILLA SEGURA J.V Y SOLÉ VILLANOVA J. Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas Ed. Revista Valenciana de Hacienda Pública 1995

MONASTERIO ESCUDERO en Integración europea y Hacienda autonómica Boletín Económico de Andalucía nº 23 año 1997 Ed. Junta de Andalucía 1997

MOSQUERA PENA J.A La financiación Autonómica en le Estatuto de Illes Balears en “*La financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía*” Ed. Marcial Pons 2008

MULEIRO PARADA L.M *Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos* en La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía Ed.MARCIAL PONS 2008

MUÑOZ MACHADO S. Derecho Público de las Comunidades Autónomas Ed. Civitas 2007

MUSGRAVE R.A Teoría de la Hacienda Pública Ed Aguilar 1968

OLSON M. “ The principle of fiscal equivalent the division of responsibilities among different levels of government” American Economic Review vol 49 mayo 1969

PALAO TABOADA C. La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario. *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979

PALAO TABOADA C. “La distribución del poder tributario en España” Crónica Tributaria nº 52/1985 Ed.IEF 1985

PALAO TABOADA C. En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria Ed. Civitas REDF nº 50 año 1988

PAULY M. “ Income Redistribution as a local Public Good” Journal of Public Economics nº 2 1973

PEÑA VELASCO G. *Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas* Revista Española de Derecho Financiero nº 43 1984

PEREZ DE AYALA J.L Reflexiones y sugerencias sobre los estudios en torno al esfuerzo fiscal Revista Española de Ciencia Política P.9

PEREZ MORENO A. Comunidades Autónomas Solidaridad , Estatutos , Organización y Convenios Ed: Instituto García Oviedo 1980

PEREZ ROYO I: Impuesto sobre Sociedades en Curso de Derecho Tributario Parte Especial Ed. Technos 2008

PEREZ ROYO J. El nuevo modelo de financiación autonómica : análisis exclusivamente constitucional Ed. MC Grawhill 1997

PÉREZ ROYO J. Curso de Derecho Constitucional Ed. Marcial Pons 2007

PITA GRANDAL A.M *Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el art.6.3 de la LOFCA* Impuestos nº 9 1987

POMP R. Y LUCAS M. O. / «La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos» CRONICA TRIBUTARIA NUM. 122/2007 Ed.IEF 2007

RAMALLO MASSANET J.R ZORNOZA PÉREZ J. *El consejo de Política Fiscal y Financiera y la Financiación de las Comunidades Autónomas* Revista Papeles de Economía Española nº 83/2000 Ed. Fundación de Cajas de Ahorros Confederadas 2000

RAMOS PRIETO J La cesión de los impuestos del Estado Ed. Comares 2001

RODRIGUEZ BEREIJO A. Derecho Financiero , gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución CEC Madrid 1978

RODRIGUEZ BEREIJO A. *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas* Revista española de derecho constitucional, Año nº 5, Nº 15, 1985 , P. 67

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO J.M y VELASCO CABALLERO F *Límites a la transferencia o delegación del artículo 150.2 CE* en Revista española de Derecho Constitucional, , Año nº 19, Nº 55, 1999

ROMANO VELASCO J. *Financiación de las Comunidades Autónomas , Análisis y orientación desde el federalismo fiscal* Ed. Junta de Castilla y León ( Consejería de Economía y Hacienda , Servicio de Estudios 1995

RUIZ CASTILLO J. y SEBASTIAN C. en “ Sistema de Financiación Autonómica: críticas y alternativas” en obra colectiva “ Cinco Estudios Sobre Financiación Autonómica ”Ed- Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1988

SAINZ DE BUJANDA “Análisis Jurídico del Hecho Imponible” , Hacienda y Derecho VOL IV IEP 1955

SAINZ DE BUJANDA F. “ Estructura jurídica del sistema tributario” Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 41 1961

SANCHEZ GRAELS A. Los Impuestos sobre las Grandes Establecimientos Comerciales, un análisis jurídico y económico Ed. Thomson 2005

SÁNCHEZ SÁNCHEZ A. La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas Ed. Aranzadi 1997

SANDULLI M. Manual de Derecho Público de Castilla y León Ed. Lex Nova 2008

SANTAOLALLA LÓPEZ F. “ Derecho Constitucional “ Ed. Dikynson

SERRANO GONZALO C. La Financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía Ed. Marcial Pons 2008

SIMÓN ACOSTA en *La autonomía financiera de las regiones* Ed. Caja de Ahorros de Cáceres 1978

SIMON ACOSTA E. *La Financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional* DA nº 181 1979

SIMON ACOSTA E. “El Convenio Económico” Ed. Civitas Revista de Derecho Financiero nº 98, meses de Abril Junio año 1.998

SIMON ACOSTA E. *Tarjeta roja al céntimo sanitario* en Actualidad Jurídica Aranzadi > N° 757 - 31 de Julio de 2008 Ed. Thomson Aranzadi 2008

SIOTA ÁLVAREZ M. en *La Financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ed. Marcial Pons 2008

SOLE TURA J. La constitucionalización de las autonomías en *Constitución. Economía y Regiones* Ed. Ibérica de Ediciones 1978

SOLER ROCH Organización Territorial del Estado ( Comunidades Autónomas) vol IV Ed: IEF P. 3034

SOLER ROCH M.T en prólogo de FISCALIDAD DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA EUROPEA" , Ed: Instituto de Estudios Fiscales, 2005

SUAREZ PANDIELLO La corresponsabilidad fiscal en las entidades locales  
Papeles de economía española, , N° 83, 2000

TEJERIZO LÓPEZ J.M *Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas*  
Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega Ed.Lex Nova 2005

TEJERIZO LOPEZ J.M en "Impuesto sobre el Valor Añadido" en obra colectiva Manual de Derecho Tributario Parte Especial Thomson Aranzadi 2008

VEGA HERRERO M "El principio de coordinación financiera en la Hacienda regional" en Organización territorial del Estado vol IV IEF Madrid 1984 P. 3154

VILLAR EZCURRA M "Las competencias normativas d elas Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea" REF nº 41 , 1999

VILLARIN LAGOS *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex Nova 2000

YEBRA MARTUL-ORTEGA P. *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales* Revista Impuestos Ed. La Ley 1985

ZORZONA PÉREZ Tributos Propios y recargos de las Comunidades Autónomas Documentación Administrativa nº 232-233/1993

## PAGINAS WEB CONSULTADAS

**Federation Tax Administrors** [ttp://www.taxadmin.org/](http://www.taxadmin.org/)

**California Legislative Analyst's Office:** [http://www.lao.ca.gov/1999/990121\\_scr44\\_bct\\_fed\\_sales.html](http://www.lao.ca.gov/1999/990121_scr44_bct_fed_sales.html)

**Missouri Families.org Home Affiliated with the University of Missouri at Columbia** :  
[missourifamilies.org/features/healtharticles/health46.htm](http://missourifamilies.org/features/healtharticles/health46.htm)

**Families USA: The Voice for Health Care Consumers:** [www.familiesusa.org/assets/pdfs/SCHIP-101.pdf](http://www.familiesusa.org/assets/pdfs/SCHIP-101.pdf)

**Department of Finance Canada \* Ministère des Finances Canada:** [www.fin.gc.ca/fedprov/mtp-eng.asp](http://www.fin.gc.ca/fedprov/mtp-eng.asp)

**U.S. Government Accountability Office (U.S. GAO):** [www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-04-736R](http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-04-736R)

**Open Congressional Research Reports for the People( Congreso de los EUU):**[openocrs.com/document/RL31936/2009-01-09](http://openocrs.com/document/RL31936/2009-01-09)

**Universidad Pompeu Fabra :** [www.upf.edu/pdi/cres/lopez\\_casasnovas/\\_pdf/EsforxFiscal.pdf](http://www.upf.edu/pdi/cres/lopez_casasnovas/_pdf/EsforxFiscal.pdf)

**Junta de castilla Y León :** [jcy1.es/jcy1/cee/dgeae/congresos\\_ecoreg/.../42748.PDF](http://jcy1.es/jcy1/cee/dgeae/congresos_ecoreg/.../42748.PDF)

**Canada's Premier Political Education Website:** <http://www.mapleleafweb.com/features/equalization-program-canada-overview-and-contemporary-issues>

**Justice Laws Web Site :** [http://laws.justice.gc.ca/en/const/annex\\_e.html#III](http://laws.justice.gc.ca/en/const/annex_e.html#III)

## BASES DE DATOS UTILIZADAS

Laleydigital.es Grupo Wolters Kluwer

Westlaw Grupo Thomson Aranzadi